

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
FACULDADE DE DIREITO**

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

ANTÔNIO CARLOS MARQUES DE MATOS JUNIOR

São Paulo

2023

ANTÔNIO CARLOS MARQUES DE MATOS JUNIOR

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Monografia de Conclusão de Curso apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito básico para a conclusão do Curso de Direito.

Professor Orientador: Estevão Horvath

São Paulo

2023

RESUMO

MATOS, Antônio. Imunidade Tributária Aos Templos De Qualquer Culto.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um tema de grande importância e complexidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Este trabalho de pesquisa teve como objetivo geral analisar a imunidade tributária conferida aos templos religiosos no contexto brasileiro. Os objetivos específicos incluíram a investigação das formas de imunidade tributária, a análise da abrangência dessa imunidade em relação aos tributos, destinatários, distinção entre patrimônio, renda, serviços e finalidade, bem como a relação com o empreendimento privado e a geração de lucro. O método de pesquisa utilizado foi o dedutivo, com base em doutrinas conceituadas e na legislação brasileira aplicável. A partir desses referenciais, foram levantadas questões relevantes relacionadas à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, resultando em uma análise crítica e fundamentada sobre o tema. Esta pesquisa visa contribuir para o debate acadêmico e jurídico, fornecendo subsídios para uma compreensão aprofundada e uma abordagem mais clara sobre a imunidade tributária dos templos religiosos no Brasil.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Templo de todos os cultos. Igualdade religiosa.

ABSTRACT

MATOS, Antônio. Imunidade Tributária Aos Templos De Qualquer Culto.

The tax immunity of temples of any religious denomination is a topic of great importance and complexity within the Brazilian legal system. This research aimed to analyze the tax immunity granted to religious temples within the Brazilian context. The specific objectives included investigating the forms of tax immunity, analyzing the scope of this immunity in relation to taxes, beneficiaries, distinction between assets, income, services, and purpose, as well as the relationship with private enterprise and profit generation. The research method employed was deductive, based on renowned legal scholars and relevant Brazilian legislation. Based on these references, relevant questions related to the tax immunity of temples of any religious denomination were raised, resulting in a critical and well-founded analysis of the topic. This research aims to contribute to the academic and legal debate, providing insights for a comprehensive understanding and a clearer approach to the tax immunity of religious temples in Brazil.

Keywords: Tax immunity. Temple of all services. Religious equality.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	7
2.1	NATUREZA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	7
2.2	O CONTEÚDO PRINCIPOLÓGICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	9
2.2.1	O princípio da legalidade.....	11
2.2.2	O princípio da isonomia e da capacidade contributiva.....	13
3	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	17
3.1	CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	17
3.2	BEM JURÍDICO PROTEGIDO.....	19
4	QUESTÕES IMPORTANTES.....	22
4.1	ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE QUANTO AOS TRIBUTOS QUE ALCANÇA	22
4.2	DESTINATÁRIOS DO DIREITO SUBJETIVO À IMUNIDADE	25
4.3	RELAÇÃO ENTRE O PATRIMÔNIO, A RENDA E OS SERVIÇOS E AS FINALIDADES DA ENTIDADE RELIGIOSA	27
4.4	O OUTRO LADO DOS CRITÉRIOS APRESENTADOS: NÃO SE DEVE BENEFICIAR EMPREENDIMENTO PRIVADO, VOLTADO À GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO	31
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
	REFERÊNCIAS.....	36

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um tema de grande relevância e complexidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro. A proteção conferida a essas entidades religiosas constitui um direito garantido pela Constituição Federal de 1988 e tem sido objeto de intenso debate e interpretação pelos estudiosos do Direito Tributário.

O objetivo geral deste trabalho é realizar uma análise aprofundada da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no contexto do ordenamento jurídico brasileiro. Para alcançar esse objetivo, serão estabelecidos objetivos específicos, que consistem na investigação das formas de imunidade tributária existentes, no estudo da imunidade tributária específica dos templos de qualquer culto, na análise de sua abrangência em relação aos diferentes tipos de tributos, aos destinatários, na distinção entre patrimônio, renda, serviços e finalidade, e na investigação da relação dessa imunidade com o empreendimento privado e a geração de lucro por parte dos templos.

A pesquisa será conduzida utilizando o método dedutivo, com base em doutrinadores conceituados e na legislação brasileira pertinente ao tema. Serão utilizados como referencial teórico autores renomados na área do Direito Tributário, bem como serão consultados dispositivos legais, jurisprudência atualizada e estudos de casos relevantes. Essa abordagem permitirá uma análise crítica e fundamentada sobre as principais questões relacionadas à imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

A justificativa para a realização desta pesquisa se dá pela importância de se compreender a imunidade tributária dos templos de qualquer culto no contexto brasileiro. A Constituição Federal garante a liberdade religiosa e a livre prática dos cultos, conferindo proteção tributária aos templos. No entanto, a interpretação e aplicação dessas normas têm gerado divergências e desafios no âmbito jurídico, fiscal e social.

Além disso, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto afeta diretamente a arrecadação de recursos pelo Estado e a distribuição desses recursos, tornando-se uma questão relevante também no contexto econômico e fiscal do país. Compreender os fundamentos e limites dessa imunidade é

fundamental para garantir a segurança jurídica e a justa aplicação da legislação tributária.

Nesse sentido, esta pesquisa busca contribuir para o aprofundamento do conhecimento sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, oferecendo subsídios teóricos e práticos para uma análise crítica e fundamentada do tema. Espera-se que os resultados dessa pesquisa possam auxiliar na promoção de um debate qualificado, tanto no meio acadêmico quanto no campo jurídico, proporcionando uma compreensão mais clara e abrangente sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto no ordenamento jurídico brasileiro.

2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1 NATUREZA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A imunidade tributária é norma de vedação ao poder de tributar, que surge em decorrência da necessidade de tutela de determinados valores sociais, não se confundindo, entretanto, a regra imunizante com os princípios - que representam um comando positivo -, apontando algo que o ordenamento quer ver alcançado (GRECO, 1988, p. 114).

Valores eleitos como de relevância para a sociedade formam o suporte das normas imunizantes, sendo que essa valoração decorre de um momento relevante no contexto histórico. Lembre-se que

[...] as imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador ordinário, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los (MARTINS, 1991, p. 146).

As vedações constitucionais ao poder de tributar estão inscritas no art. 150, VI, da CF/88:

- Imunidade recíproca
- Imunidade dos templos de qualquer culto
- Partidos políticos, inclusive suas fundações
- Organizações sindicais
- Entidades educacionais e sociais sem fins lucrativos
- Livros, periódicos e jornais, bem como o papel destinado à sua impressão

Etimologicamente, o vocábulo "imunidade" procede do latim *immunitas*, *immunitate*. "Trata-se de vocábulo que indica 'negação de munus' (cargo, função ou encargo). O prefixo *in* oferece a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos ou de munus)". Em princípio, pois, o vocábulo remete à noção de desobrigação de se suportar uma condição onerosa. *Munus* é também empregado, no latim, como sinônimo de imposto e ainda um outro significado do vocábulo é o de dádiva ou favor (RIBEIRO DE MORAES, 1998, p. 105).

Ainda do ponto de vista etimológico, é interessante observar-se que a sílaba latina *in* que antecede a raiz, além de negação, assume também o significado de "em, para dentro de" e o termo "*munitus*", que obedece ao mesmo radical de *munus*,

tem o sentido de "algo protegido por uma barreira" (RIBEIRO DE MORAES, 1998, p. 105).

Im-munis - como sendo a qualidade daquele que goza da Immunitas - é, pois, tanto o "protegido de 'munus'" (livre da tributação), como o que "insere no 'munus'", termo que aqui adquire a acepção de "favor ou dádiva" (privilegiado) (KOELHER, 1952, p. 132). O vocábulo imune, em sua origem latina, revela intrinsecamente o significado de uma prerrogativa.

Em se tratando de tributos, tal concepção de imunidade, entendido o vocábulo "privilégio" em seu sentido vulgar, ao leigo parece denotar equivocadamente uma pretensa "regalia" ou "prerrogativa" de que gozam determinados entes que passam a ser "livres" da tributação. Ainda que essa acepção repugne o preceito científico da isonomia jurídica - tal como é entendida hodiernamente, há que se observar que existem razões históricas que determinaram tal sentido subjacente ao instituto da imunidade tributária.

Na análise histórica, o vocábulo "imunidade", relativamente ao tributo, será tratado em seu sentido lato de desoneração tributária - abrangendo os conceitos de isenção, remissão e de outras formas desonerativas, não vindo a propósito da abordagem, neste primeiro momento, sua conceituação atual (RIBEIRO DE MORAES, 1998, p. 105).

A evolução das instituições publicísticas, sob perspectiva histórica, culmina com a consagração da regra segundo a qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", podendo-se daí extrair-se o princípio implícito da legalidade tributária, que será visto no capítulo seguinte (RIBEIRO DE MORAES, 1998, p. 105).

O poder de tributar no Estado de Direito moderno passa, pois, a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destaca-se a que exige que seu exercício se faça por meio de lei. O próprio princípio da legalidade, por seu turno, encontra também suas balizas nas competências legislativas e nos direitos individuais.

Sistemas constitucionais rígidos - dentre eles a do Brasil - e mesmo a legislação ordinária de alguns países consagram, nomeadamente, o princípio da estrita legalidade tributária, empenhando-se em acautelar os direitos dos contribuintes, através de disposição legal expressa que estabeleça o limite intransponível à atuação do Fisco. A lei se impõe, determinando competências ou as

excluindo, casos em que se estabelece uma limitação ao exercício da competência tributária do Estado (RIBEIRO DE MORAES, 1998, p. 105).

Dentro dessas vedações constitucionais aos poderes tributantes, surgem as normas imunizantes. No dizer do Prof. Ives Gandra da Silva Martins (1986, p. 298), a imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos, uma vedação absoluta ao poder de tributar, criando-se um território constitucionalmente protegido e posto fora do alcance impositivo do Estado, visando a salvaguardar determinados valores prestigiados pela Constituição que guardam conexão com determinadas situações e pessoas.

2.2 O CONTEÚDO PRINCIPOLÓGICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Os princípios, como alicerce do sistema jurídico, a ele conferem estrutura e coesão. São "norma jurídica qualificada", porque tendo âmbito de validade maior, orientam a atuação de outras normas, e assumem função axiológica mais expressiva dentro do ordenamento jurídico (CARRAZA, 1986, p. 13).

Ao contemplar hipóteses normativas de vedação absoluta à atividade tributária do Estado, quis a Constituição garantir a efetividade de múltiplos valores consagrados pela sociedade sob a forma de princípios; a valoração desses princípios - que se irradiam no mundo da realidade, em situações concretas - assume grau de relevância tal, a ponto de suplantar o próprio valor que decorre da necessidade do Estado de obter de receitas por meio da tributação. Assim, entre nós também veda-se a taxação de situações e pessoas que encerrem a noção de um valor que, constitucionalmente, pretendeu-se salvaguardar (CARRAZA, 1986).

Da tricotomia fato - valor - norma, decorre que o fato precede a normatização de uma conduta. O fato jurídico guarda distinção para com os demais em função da valoração que o direito lhe atribui. Os princípios consagrados por um sistema jurídico podem ou não ser positivados: são a base axiológica que conduz a interpretação das regras ali inscritas (CARRAZA, 1986).

A partir da polêmica que se estabeleceu entre doutrinadores que reivindicavam às imunidades interpretação extensiva - invocando a injustificável interpretação amesquinhadora do princípio fundamental da norma imunizante - e aqueles que as subordinassem à uma exegese restritiva - imputando-lhes, com questionável e duvidoso acerto, o método aplicável às isenções - tem prevalecido,

nos tribunais, o entendimento de que tais comandos devem conduzir a uma exegese mais ampla de seus dispositivos (CARRAZA, 1986).

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi (n.d., n.p.), os princípios justificam as regras, mas não são as próprias regras. No exemplo acima, o princípio da "liberdade de expressão" justifica a imunidade do livro, mas não é regra. Se fosse, a regra imunizante seria desnecessária, concluindo que, nessas circunstâncias, seriam inócuas também todas as demais regras. Bastariam apenas os princípios.

Na linha de pensamento do autor, são indubitavelmente valores e princípios que informam a imunidade constitucional; entretanto, a hipótese normativa que determina a vedação constitucional ao poder de tributar - ainda que encerre valores, por ser regra positiva dentro de um sistema rígido - "não permite ilação de que tudo que atenda a esses valores seja imune" (SANTI, n.d., n.p.).

A imunidade, portanto, não é um valor ou princípio em si mesma. É tão-somente um limite objetivo, estabelecido por uma regra positivada, no âmbito da qual não se pode inserir situações por ela não albergadas (SANTI, n.d., n.p.). Não seria, portanto, correto utilizar os valores que lhe servem de base axiológica para distorcer o sentido da regra objetivada.

Daí a relevância de se aplicar, pelos métodos interpretativos peculiares à Ciência do Direito, a mais adequada e cautelosa exegese à norma imunizante, que - embora moldura na concepção kelseniana - não deve albergar situações e pessoas que não as intentadas pela Constituição. Não se estabelecendo um critério de interpretação coerente das regras positivadas e da principiologia constitucional, correr-se-ia o risco de ver estendida ao infinito a cadeia de situações e pessoas que guardam algum nexos com o dito valor implícito no princípio que se visa a resguardar (SANTI, n.d., n.p.).

Por absurdo, poder-se-ia chegar à situação de que operações envolvendo a semente da árvore da qual se extrai o papel destinado à publicação de livros 38- na hipótese do art. 150, VI, d, da CF - fossem amparadas pela norma imunizante, apenas para citar-se um exemplo singelo. Os desdobramentos poderiam ser ainda mais desastrosos, se o raciocínio enveredasse para situações envolvendo toda a cadeia produtiva antecedente à finalização de um livro ou periódico.

Não se pode legislar, interpretando a norma. As regras imunizantes exigem seu estabelecimento de modo objetivo e exposto, sob pena de se desprezar o princípio da segurança jurídica e da legalidade.

2.2.1 O princípio da legalidade

Em função do sistema constitucional brasileiro - rígido que é positivado está o elenco de casos em que se veda a tributação de situações ou pessoas, restando expresso o retrato do que elegeram o constituinte como hipóteses de imunidade tributária. Com os vícios e virtudes apontados pelos doutrinadores, a rigidez do sistema não pode ser desprezada e tampouco dissociadas desse contexto as normas imunizantes.

Ainda que tais normas, como quis Kelsen, sejam molduras encerrando mais de um conteúdo, cabe ao intérprete a função de identificar as possíveis alternativas capazes de serem ali abrangidas.

Segundo o princípio da legalidade, a tributação encontra três limites. Como leciona Pietro Virga (*apud* CARRAZ, 1986, p. 300):

- I. A reserva de lei: o tributo só pode ser criado por meio de lei. É princípio fundamental que nenhuma exação pode ser exigida sem a autorização do Poder Legislativo (no taxation without representation).
- II. A disciplina de lei: não basta que a lei preveja a existência de um tributo, mas, pelo contrário, deve determinar seus elementos fundamentais, vinculando a atuação da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito da discricionariedade do agente administrativo.
- III. Os direitos que a Constituição garante: a tributação, ainda que se perfaça com supedâneo na lei, não pode contrastar com os direitos constitucionalmente assegurados.

Com relação ao princípio da legalidade tributária na interpretação das limitações ao poder de tributar, Marco Aurélio Greco (1988, p. 145) faz também a distinção entre princípios e normas, ainda que seu objeto seja o mesmo (exercício do poder de tributar), atribuindo-lhes, respectivamente, formas diametralmente opostas de fixação de orientação: os princípios estabelecem diretrizes positivas, enquanto as limitações assumem função negativa.

Os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o Constituinte quer ver alcançado. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver não-atingido ou protegido. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir (GRECO, 1988, o. 146)

Nessa esteira de raciocínio, legalidade tributária não seria um princípio, mas uma norma de limitação ao poder de tributar. Imunidades não são princípios, apesar de encerrarem valores, mas tão-somente regras destinadas ao legislador infraconstitucional, inibindo-lhe o exercício do poder de tributar.

Assim, independentemente da denominação para o instituto da imunidade adotado pelos doutrinadores, seja o de limitação constitucional ao poder de tributar, seja o de hipótese de incidência constitucionalmente qualificada, seja o de limitação constitucional de competência, ou ainda o de demarcação constitucional de competência, pode-se visualizar de forma clara que a norma imunizante encerra preceito que ordena a desoneração tributária, por imposição da Constituição, vedando a taxação de determinados bens ou pessoas (SANTI, n.d., n.p.).

Diz-se da norma imunizante ser regra, pois, na concepção de Greco e de outros doutrinadores, veicula preceito negativo, devendo estar as respectivas hipóteses expressamente previstas em lei, de modo a preservar a segurança jurídica.

Marco Aurélio Greco (1988, p. 117) estabelece a distinção entre cada uma das figuras e os reflexos no campo da interpretação das normas daí decorrentes, afirmando que "enquanto os princípios têm elevado grau de imprecisão semântica, as limitações, por serem restrições ao exercício do poder de tributar, têm alta precisão conceitual, demarcando o campo de atuação da tributação" (grifamos). Observamos que a pretensa "precisão conceitual" das limitações ao exercício do poder de tributar situa-se no campo do dever-ser, dado que é sabido que nem sempre o legislador constituinte emprega a melhor técnica legislativa para descrever as situações que pretendeu.

No sistema tributário brasileiro, estão presentes, em sua materialidade, tanto as hipóteses expressas descrevendo as hipóteses de incidência do tributo, como aquelas normas que inibem a competência tributária das pessoas políticas. Ao aplicador da lei, não cabe inibir ou estender a competência tributária plasmada na Constituição, mas deve precisar o real alcance e significado da norma.

Imune é toda a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações valoradas pela Constituição, possa se encontrar fora do alcance da tributação, mas tão-somente aquela descrita pela regra imunizante, sob pena de que se viole o princípio da segurança jurídica e da isonomia.

Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos (*apud* RIBEIRO DE MORAES, 1998, p. 117), assevera que

[...] a imunidade tributária, vedando às pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que instituem imposto sobre certas pessoas coisas ou bens, não pode ser tida como um privilégio, um favor ou benefício fiscal. Em primeiro lugar é de destacar que a Constituição, lei das leis, norma ápice do ordenamento jurídico, preservadora do regime democrático, não pode ser mero instrumento para conceder benefícios, favores ou privilégios a quem quer que seja, nem mesmo para as pessoas políticas de direito público. Por outro lado, a vedação constitucional é feita tendo em vista o interesse público e a preservação, proteção e estímulo de valores básicos do Estado. Seria inconcebível que a imunidade tributária tivesse cunho de benefícios ou de favores pessoais.

É por essa razão que as normas imunizantes tratam-se de regras objetivas, consubstanciadas numa relação que aponta hipóteses específicas e determinadas a serem colocadas a salvo da taxaço, dentro do princípio da legalidade estrita que deve permear o sistema tributário nacional.

Como bem observa Fernando Facury Scaff (1998, p. 722), individualmente, cada qual poderia listar várias outras atividades ou instituições a serem desoneradas constitucionalmente; porém a sociedade, quando formalizou a Constituição, com a correlação de forças políticas então vigentes, cristalizou lista das entidades "eleitas" para estarem aptas a gozar da desoneração impositiva proposta.

Exegese "ampliativa" que pudesse dar azo a excluir da tributação situações outras não previstas na norma imunizante equivaleria a legislar por meio da interpretação, ao sabor de interesses os mais diversos, estabelecendo-se um privilégio fiscal repudiado pelo sistema, o que violaria o princípio da isonomia.

2.2.2 O princípio da isonomia e da capacidade contributiva

Nas imunidades, opera-se a supressão da competência legislativa para a criação de impostos; tratam-se de normas que espelham situações, pessoas ou coisas às quais a Constituição atribuiu relevância extrema, por guardarem conexão com os princípios que a informam e se prestarem à consecução das finalidades nela previstas.

Para Aurélio Pitanga Seixas Filho (*apud* SCAFF, 1998, p. 117), "somente devem ser excluídas do dever jurídico de pagar tributos aquelas pessoas que não

tenham um mínimo de capacidade econômica para cumprir esse dever cívico", entendendo dever valer essa regra para qualquer tipo de expropriação monetária.

No tocante às desonerações decorrentes das imunidades, o autor as divide em duas espécies: as imunidades originárias, em que a pessoa não é sujeita ao dever tributário por qualidade própria que impede a subordinação a outro poder tributário (hipótese da imunidade recíproca); e as imunidades derivadas, decorrentes de dispositivo expresso da Constituição (aplicáveis aos demais casos: partidos políticos, sindicatos, templos religiosos e atividades educacionais e assistenciais sem finalidade lucrativa).

Quanto às chamadas imunidades derivadas, a não tributação é oriunda de dispositivo constitucional expresso, onde a Constituição identificou - mais do que a conexão com o próprio valor-princípio a ser preservado - a incapacidade contributiva, a intributabilidade dessas atividades (SCAFF, 1988, p. 120).

Tanto assim é que, por outro lado, qualquer atividade extravagante exercida pelas entidades imunes - inclusas também as contempladas com a imunidade recíproca indicativas de função empresarial ou econômica, para não se ferir a isonomia de tratamento tributário, devem se sujeitar à exação.

Assim como a imunidade recíproca em favor das pessoas de direito público não abrange a exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, do mesmo modo, se as entidades filantrópicas, assistenciais e educacionais exercerem alguma atividade extravagante, isto é, fora do regime jurídico-tributário próprio dessa atividade empresarial para não ferir o princípio máximo da igualdade tributária, de que situações idênticas não podem pagar tributos diferentes, já que o exercício de uma atividade econômica ou empresarial deve sujeitar as pessoas ao pagamento do mesmo tributo para não agredir o princípio da livre concorrência. O privilégio concedido a alguém dentro de um mesmo setor econômico ou empresarial configura uma concorrência desfavorável para os demais participantes (SEIXAS FILHO, 2006, p. 727).

No princípio constitucional da livre concorrência, e naqueles específicos relativos à tributação, como o da estrita legalidade, o da isonomia e notadamente o da capacidade contributiva, pode-se vislumbrar algum critério para a interpretação e a explicitação das regras imunizantes que limitam o poder de tributar: a exegese ampliada deve ser balizada por esses limites.

Como observa Marco Aurélio Greco (1988, p. 150),

[...] por um lado, a Constituição Federal introduziu inequivocamente o princípio da capacidade contributiva, e com o status de verdadeiro princípio.

Em segundo lugar, introduziu a idéia da isonomia tributária como limitação constitucional ao poder de tributar.

[...]

Detectada a capacidade contributiva a ser captada pelo imposto, o respectivo poder de tributar deverá ser exercido positivamente no sentido de alcançá-la, ao mesmo tempo em que deverá atender a uma limitação, qual seja, fazê-lo com isonomia, sem discriminações. Em suma, isonomia é o critério de atingimento da capacidade contributiva e parâmetro de aplicação e interpretação das normas que disciplinam o tributo.

Os princípios, pela própria imprecisão de seu alcance, diferem das normas, servindo-lhes de parâmetro interpretativo. As regras objetivas, se não forem aplicadas, estarão sendo infringidas, o que não ocorre com os princípios, que podem não ser aplicados sem serem infringidos.

A ratio essendi das normas constitucionais que tipificam fatos, pessoas e bens excluídos da imposição tributária invariavelmente é a de prestigiar, através da desoneração fiscal, determinados valores tutelados pelo Estado, tais como o equilíbrio da Federação, a liberdade sob suas diversas facetas - a de livre associação, a de expressão, a de opção política, a de culto, a de organização sindical, a de livre concorrência - dentre outros, como os da isonomia, da estrita legalidade e da capacidade contributiva. "Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas. É o aspecto teleológico que informa o seu conceito" (ÁVILA, 2012, n.p._. Todos os princípios devem ser aplicados, sem precedência de quaisquer deles, adaptáveis ao caso concreto segundo o peso que tiverem, mas sem perder de vista a visão principiológica ampla do sistema.

Enquanto a aplicação de regras jurídicas se funda em argumentação binária, em que uma regra corrige ou revoga a que lhe contradiz, a dos princípios se baseia na ponderação, de tal forma que, em determinadas situações, um princípio apresenta peso menor que o de outro que se ajusta melhor ao caso, sem daí se poder concluir pela superioridade de qualquer deles. Os princípios constitucionais vivem em equilíbrio e na permanente busca da harmonia (SEIXAS FILHO, 2006, p. 21)

Entretanto, em que pese o conteúdo valorativo atribuído às regras constitucionais presente, aliás, esse aspecto axiológico em qualquer norma - as imunizantes foram eleitas pelo constituinte como normas de vedação ao poder de tributar -, não têm elas a categoria de princípios constitucionais: são regras de supressão da tributação. E é justamente essa vedação que visa a preservar os valores de alto teor axiológico. A imunidade protege princípios contidos no Texto Constitucional.

Assim, é impróprio falar-se que esta ou aquela norma deva merecer interpretação "extensiva" ou "ampla", como se fosse possível, com base em critério de técnica interpretativa, estender ou restringir o alcance e o sentido da norma jurídica. Esta, na verdade, não pode ser ampliada ou diminuída através da interpretação, que visa buscar o exato alcance e sentido da lei.

São aspectos a serem abordados no capítulo seguinte.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

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

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

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

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

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

Importante destacarmos, nos moldes das considerações ventiladas pelo saudoso jurista Ricardo Lobo Torres (2005, p. 165), que, a partir do período

republicano (1891), até a Constituição Federal de 1937, a regulamentação das imunidades tributárias dos templos religiosos se deu por intermédio de legislação infraconstitucional, leia-se, ordinária, e somente após a Constituição Federal de 1946 a norma imunizante passou a ter regulamentação expressa a nível constitucional.

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

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

Dos pilares do sistema constitucional brasileiro, a isonomia e a laicidade são os componentes substanciais do regime republicano. O espectro da isonomia se irradia por toda a Carta Política de 1988, com maior veemência em seu pórtico, como premissa fundamental para a validade dos demais direitos e garantias fundamentais. Sob outra ótica o princípio da laicidade republicana, muito embora a Constituição de 1988 tenha realizado a opção por um Estado laico, não é laicista, pois sobrepõe os interesses do Estado, por inúmeras vezes, a interesses de determinados grupos adstritos em nome de uma fé religiosa.

O regramento isonômico, se adotado diante de situações fáticas semelhantes, indubitavelmente concorrerá para o estabelecimento de uma realidade próxima do ideal de justiça. Como também é a observação ao princípio da laicidade, que obriga à Administração o dever de imparcialidade, corolário da igualdade. O Estado ao refutar de plano ingerência de qualquer natureza na consecução de seus objetivos, onde o fio condutor deverá sempre ser o interesse público, estará o mais próximo, no plano ideal, daquele dever-ser justo e esperado.

Ocorre, porém, que independentemente da opção pela laicidade, o garantismo assumiu, na Carta Política de 1988, maior relevância que a isonomia na elaboração do texto constitucional.

3.2 BEM JURÍDICO PROTEGIDO

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

Pois bem, primeiramente, a definição da imunidade como (1) limitação constitucional ao poder de tributar é aquela a qual salienta que a norma imunizante consiste em uma limitação prevista na Constituição Federal, a qual inibe a competência tributária. Nessa linha de raciocínio, são as palavras de José Souto Maior Borges (2011. p. 217):

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitário consiste em delimitar a competência tributária aos entes políticos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição ao exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.

Em contraposição à premissa supramencionada, Humberto Ávila (2012. p. 273-274) tende a conceituar a imunidade como (2) regra “excludente do poder de tributar”, já que a sua fenomenologia tende a suprimir uma parcela da competência dos entes políticos em tributar, senão vejamos as palavras do doutrinador:

A supressão (interna) de uma parcela do poder de tributar por meio de norma constitucional recebe o nome de imunidade [...]. As imunidades, enquanto normas, são, em geral, regras expressas. Sob esse ponto de vista, é correto afirmar que as imunidades são regras expressas, excludentes do poder de tributar (AVLIA, 2012. p. 273-274).

Já Robson Maia Lins (2019, p. 296) conceitua:

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

Nessa hipótese, "a expressão templos de qualquer culto abrange não só o edifício onde se realiza a prática religiosa, como também o próprio culto, sem qualquer distinção de ritos". 91

Tal imunidade aplica-se ao patrimônio, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo.

Aspecto interessante é o relativo à definição do que signifique "templo" e sua eventual vinculação à prática de cultos ritualísticos para a respectiva caracterização. Aqui, entende-se tratar do edifício ou local onde se praticam atos relativos à religião, amplamente entendida.

O conceito valorativo religiosidade, que antecede essa norma, implica na relação do homem e a crença que o liga a forças sobrenaturais.

São inúmeros os dispositivos constitucionais 92que dizem respeito ao aspecto da crença, refletindo um valor substancial para a realidade brasileira, a começar-se pelo preâmbulo da Constituição, onde se invoca a proteção de Deus.

O valor a ser protegido pela regra imunizante dos templos de qualquer culto é a religiosidade, em sua acepção mais abrangente, assim entendida como aquela que liga o homem à espiritualidade, havendo ou não cultos ou rituais.

O vocábulo religião comporta, dentre outros, os significados de "crença na existência de uma força ou força sobrenatural, considerada como criadora do Universo e que, como tal, deve ser adorada e obedecida; a manifestação de tal crença por meio de doutrina e ritual próprios, que envolvem, em geral, preceitos éticos; crença numa religião determinada, fé ou culto; qualquer filiação a um sistema específico de pensamento ou crença que envolve uma posição filosófica, ética, metafísica etc.". 93

Assim, é de se notar que o local onde se pratica a religião, ou o culto, ou o ritual, é protegido pela imunidade constitucional. Historicamente, as questões religiosas (aí incluindo-se as filosóficas e metafísicas) 94foram utilizadas como pretexto para conflitos de natureza política e social, como razão aparente para discriminação racial, como meios de se estabelecer a desigualdade e de se impedir a livre manifestação da convicção íntima.

O fato valorado pela norma desonerativa é o da garantia à livre expressão religiosa ou filosófica transcendental - evitando-se a discriminação e a privação de direitos por motivos de crença ou convicção, tendo-se como princípios o da liberdade de consciência e de crença e o da isonomia.

A interpretação deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente.

De outro lado, a livre manifestação do credo, assegurado pela Constituição, "não pode implicar em tolerar os abusos que vêm sendo praticados tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita", 95na disputa de dízimos e contribuições.

4 QUESTÕES IMPORTANTES

4.1 ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE QUANTO AOS TRIBUTOS QUE ALCANÇA

É possível classificar as imunidades em genéricas e específicas. Entende-se por imunidades genéricas aquelas prescritas para todo e qualquer tributo, ao passo que as imunidades específicas se dirigem a uma determinada espécie tributária. O critério de distinção está no próprio direito positivo: quando há referência a “tributos”, há uma imunidade genérica; quando há referência a uma espécie tributária – impostos, por exemplo – tem-se uma imunidade específica.

Exemplo claro de imunidade genérica é o da prescrição contida no art. 153, § 5.o, da Constituição. Segundo este dispositivo, o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, só pode ser tributado com o IOF – Imposto sobre Operações Financeiras. Esta referência específica exclui a possibilidade de se instituir qualquer outro tributo que onere este bem. Mesmo em se tratando de empréstimos compulsórios ou de contribuições, a vedação permanece, pois a prescrição é genérica, dirigida à edição de todo e qualquer tributo (BARRETO, 2001, p. 97).

As imunidades específicas, por sua vez, são previstas em maior número pela Constituição da República. O art. 150, VI, por exemplo, veda a instituição de impostos sobre diversas materialidades que especifica. Note-se que a referência constitucional é dirigida especificamente a uma espécie de tributo: os impostos.

Neste dispositivo, em sua alínea c, está prescrita a imunidade analisada neste trabalho: aquela que proíbe a instituição de imposto sobre os templos de qualquer culto. Trata-se, portanto, de imunidade específica, cuja proibição que veicula se destina apenas à tributação por impostos.

Na forma do quanto dispõe o art. 150, § 4.º da CF, o dispositivo dirige-se aos impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços desenvolvidos pelas entidades religiosas. Muito embora o texto trate especificamente do patrimônio, da renda e dos serviços, não é ainda pacífica a extensão da imunidade a receitas outras que não aquelas oriundas da prestação de serviços, quando aplicadas diretamente às finalidades da Igreja e outros templos.

Se fôssemos considerar exclusivamente a literalidade do texto, impostos incidentes sobre receita de venda de mercadorias, como é o caso de ICMS, não

deixariam de ser devidos pelos templos de qualquer culto, ainda que sua receita fosse revertida ao desenvolvimento das suas atividades da entidade.

Todavia, essa não foi a posição adotada pelo STF ao julgar os Embargos de Divergência nos autos do RE 210251/S, interposto em razão da existência de posições contrapostas naquele Tribunal¹⁵ a respeito do tema. Naquela ocasião, o Tribunal afirmou a abrangência da imunidade ao ICMS, que onera receitas decorrentes da venda de mercadorias.

Nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, relator designado para o acórdão, a incidência de impostos que onerem o patrimônio das entidades religiosas resta afastada pela norma imunizante, mesmo em se tratando de tributo indiretos e incidentes sobre outras espécies de receitas distintas daquelas da prestação de serviços:

“Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie. A propósito, continua atual, a um ver, a lição de Baleeiro: ‘A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza.’ (...).”

A despeito da possibilidade de se transferir ao comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor, quanto mais não seja, como reconheceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência, e por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficiante.

Ressaltou o Ministro que a jurisprudência do STF tem se firmado no sentido de que não há que se invocar, para restrição ao âmbito de vigência e aplicação das imunidades, “os critérios de classificação dos impostos adotados por normas inconstitucionais”, como é o caso do binômio impostos diretos versus impostos indiretos. Sob o influxo deste julgamento do STF, a expressão constitucional “patrimônio” abarcaria todas as formas de demonstração de riqueza a serem afetadas pela tributação das entidades religiosas, independentemente de tratar-se de prestação de serviços, venda de mercadorias, operação de crédito, para citar alguns.

O julgamento, como dito, não resolveu a controvérsia no âmbito das fazendas públicas. Observe-se, nesse contexto, os termos do quanto restou decidido nas Soluções de Consulta COSIT 424/2007 e 125/2012 a seguir ementadas, que entenderam, respectivamente, pela possibilidade de cobrança de IOF e IPI sobre operações financeiras e industrialização de bens praticados por entidades religiosas. O fundamento para edição dessas normas foi justamente o de que esses impostos, por não incidirem sobre o patrimônio, a renda ou a prestação de serviços, não estão abrangidos pela norma de imunidade:

IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. A imunidade prevista na alínea *b* do inc. VI do art. 150 da Constituição não alcança o IOF, eis que não se trata de imposto incidente sobre patrimônio, renda ou serviços.

IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. A imunidade concedida aos templos de qualquer culto pelo art. 150, VI, letra “b”, da Constituição Federal não abrange o IPI incidente nas saídas de produtos industrializados dos estabelecimentos industriais ou equiparados. Nessas saídas, o imposto é devido mesmo quando os produtos são adquiridos por aquelas entidades, ainda que destinados a integrar seu patrimônio e estejam relacionados ao desempenho de suas finalidades essenciais.

Com fundamento nestas respostas da Receita Federal do Brasil, a norma imunizante, além de restringir apenas a competência dos entes políticos para instituição de impostos (contribuições, taxas e demais espécies tributárias permaneceriam sendo devidas), teria seu âmbito de incidência restrito àqueles que incidam sobre a propriedade, a renda ou a prestação de serviços.

Nesse contexto de indefinição, interessante entendimento foi expresso pela Consultoria Tributária da Fazenda do Estado de São Paulo na Resposta à Consulta Tributária 1640/2013. Segundo essa manifestação normativa, muito embora a imunidade do art. 150, VI, *b* da CF não abranja o ICMS, pelos argumentos já apresentados, as remessas gratuitas ou a preço de custo de artigos religiosos realizados pelos templos a outras entidades do mesmo gênero e a seus fiéis estaria albergada pela imunidade:

ICMS – TEMPLOS DE QUALQUER CULTO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – VENDA DE PRODUTOS RELIGIOSOS (BÍBLIAS, HINÁRIOS, VÉUS E OUTROS).

I. A imunidade instituída pela Constituição Federal de 1988 (art. 150, VI, *b*) proíbe a incidência de impostos que repercutam diretamente sobre o

patrimônio, a renda e os serviços dos templos religiosos, dentre os quais, em regra, não se insere o ICMS (imposto de repercussão indireta), que incide sobre as aquisições ou as vendas de mercadorias realizadas pelos templos.

II. Todavia, entende-se como albergada pela imunidade do templo a operação de repasse (ou venda), aos fiéis e às igrejas de mesma doutrina, de produtos religiosos, quando:

(i) seja efetuada diretamente pelo templo (igreja);

(ii) seja efetuada graciosamente ou, na hipótese de venda, que o valor cobrado seja igual (ou inferior) ao "preço de custo" ou ao "custo de reposição" (preço de aquisição atualizado) do produto; e

(iii) os produtos em questão sejam essenciais à prática do próprio culto e devam ser utilizados dentro das edificações do templo (estabelecimento físico).

Entretanto, diferentemente do que prescreve o texto normativo, que se refere à imunidade dos templos para afastar a tributação pelo ICMS neste caso, trata-se a situação descrita, em verdade, de operações sem *natureza mercantil*. Tais operações, conforme a sedimentada jurisprudência do STF, não estão sujeitas à incidência de ICMS, seja por entidades religiosas, seja por comerciantes habituais. No caso descrito, a restrição à tributação não se dá em razão da norma imunizante prevista no texto constitucional, mas sim da natureza da operação realizada, que escapa do âmbito de incidência do ICMS.

Os critérios seguros para verificação do alcance da imunidade seriam, assim, a existência de um fato econômico, capaz de demonstrar riqueza da entidade, e a relação desse fato com a religiosidade por ela professada.

Outro ponto relevante com relação às variações de sentido da norma de imunidade diz com o fato de que essa, ao representar uma restrição ao campo de competência dos entes políticos para instituição de tributos, implica, para o sujeito passivo, o direito subjetivo de não ser tributado por aquela determinada prestação tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Em razão disso, é possível analisar a norma imunizante sob a perspectiva do direito subjetivo das entidades religiosas de não serem tributadas, é o que faremos a seguir.

4.2 DESTINATÁRIOS DO DIREITO SUBJETIVO À IMUNIDADE

Para fins de delimitação do âmbito de incidência da norma, deve-se tomar como premissa sua relação direta com o conceito de *culto religioso*.

A instituição a fazer gozo da imunidade deverá ser aquela que tenha como fim a promoção de rituais transcendentais, vinculados à fé, termo este que deverá ser

interpretado de forma mais ampla possível. A norma visa à proteção da pluralidade religiosa de que trata a Constituição Federal, compreendendo todas as religiões professadas no Território Brasileiro. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 379):

Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução *culto religioso*. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser *templos*. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

A proteção ao direito fundamental à crença religiosa e aos atos que envolvem a sua manifestação, num Estado laico, contempla até mesmo os rituais menos convencionais e exóticos e sua vasta abrangência decorre do caráter principiológico das imunidades.

Observe-se, contudo, que a religiosidade é elemento fundamental e indissociável do direito à imunidade. Segundo o STF, deve haver efetiva prática religiosa pela instituição para que possa se valer da imunidade, não estando abarcadas pela proteção entidades filantrópicas, associações colaborativas, espirituais, entre outros. Por isso, ao analisar as atividades desenvolvidas pela Maçonaria, entendeu o STF não se enquadrarem na imunidade de *templos de qualquer culto*, uma vez que nas lojas maçônicas “*não se professa qualquer religião*”:

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. (...) III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV – Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.¹⁷

A decisão levou em conta o notório afastamento da ordem maçônica da ideia de *religião*, que é afirmada pelas próprias lojas maçônicas e seus

membros, mostrando-se a restrição ao gozo da imunidade por essas entidades compatível com as disposições constitucionais contidas no art. 150 da CF.

Outra interessante demanda envolve a abrangência da imunidade a entidades ligadas à realização das chamadas *missões*. Tendo havido posicionamentos divergentes da Receita Federal do Brasil a respeito do alcance das normas imunizantes às entidades responsáveis por colaborar com as igrejas para a propagação da fé, esse órgão firmou, por meio da Solução de Divergência 16, de 24.10.2014, entendimento contrário ao gozo da imunidade por essas organizações:

TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. REMESSA VALORES AO EXTERIOR. IMUNIDADE A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, da Constituição, destina-se ao templo de qualquer culto, entidade por intermédio da qual se concretiza o direito constitucional ao livre exercício dos cultos religiosos. Não se estende à entidade que se constitui com a finalidade de colaborar ou cooperar com igrejas, auxiliá-las ou prestar-lhes qualquer serviço relacionado às finalidades essenciais do templo. Também não se aplica a esta a não incidência de IOF determinada pelo inc. II do § 3.º do art. 2.º do Dec. 6.306/2007. Fica parcialmente reformada a Solução de Consulta SRRF09/Disit 22/2013, na parte em que deu ao conceito de templo interpretação uma extensão que não condiz com a garantia constitucional ao livre exercício dos cultos religiosos.

A Receita Federal, nessa ocasião, afirmou posicionamento segundo o qual a entidade que se constitui com a finalidade de colaborar, cooperar ou prestar qualquer serviço relacionado às finalidades essenciais do templo não se caracterizam como *templo de qualquer culto*, devendo, dessa forma, submeter-se à regular tributação que recai sobre as demais instituições.

4.3 RELAÇÃO ENTRE O PATRIMÔNIO, A RENDA E OS SERVIÇOS E AS FINALIDADES DA ENTIDADE RELIGIOSA

Por força da expressa disposição do §2º do art. 150 da Constituição Federal, estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu art. 9º, §2º, estabelece aplicar-se a imunidade aos serviços próprios das entidades e que sejam inerentes aos seus objetivos. Assim, existem dois concorrentes requisitos para a incidência da norma imunizante: (1) existência de relação entre o fato econômico que dá ensejo à tributação e a promoção dos cultos religiosos pela entidade e (2) ser o sujeito que pratica esse fato econômico uma *entidade religiosa* (ou, nos termos do texto

constitucional, “*templo de qualquer culto*”), levando-se em conta a significação de *culto religioso* mais ampla possível.

Não obstante o art. 150, VI, *b* da CF refira-se a *templos de qualquer culto*, termo que remete às próprias edificações onde são professados os cultos religiosos, o dispositivo não se restringe a essas edificações, abrangendo as próprias atividades desenvolvidas por entidades religiosas que, possuindo conteúdo econômico, estejam relacionadas diretamente com as finalidades que lhes são próprias.

Essa relação com a atividade desenvolvida por uma entidade religiosa, fruto da interpretação do art. 150, VI, *b* da CF com o seu § 2.º, bem como com o próprio art. 9.º, § 2.º do CTN, foi constatada por Aliomar Baleeiro (2005, p. 200), o qual, ao avaliar o significado a ser atribuído ao termo *templo* de que se vale norma, concluiu pela sua correspondência com o *culto* e toda a materialização daquilo que instrumentaliza o exercício da religião:

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. Destarte, “templo”, no art. 19, III, *b* compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função. (...) O templo não deve ser 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 especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

O que se afirma é a existência de nexos causal entre as receitas da entidade e a imunidade que sobre elas recai. Se uma entidade tem como propósito a promoção do lucro, trabalhará pelo interesse individual de seus sócios e de seus administradores, sendo o culto religioso uma atividade secundária. Não sendo a religião o *objetivo*, a *finalidade* da entidade, não estará protegida pela imunidade. Nos termos da Solução de Consulta COSIT 50/2011:

TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. IMUNIDADE. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. O resultado auferido por organização religiosa na alienação de terreno adquirido por doação não se sujeita à incidência do imposto de renda, desde que os recursos obtidos na operação sejam integralmente destinados às suas finalidades essenciais.

Mas se, por um lado, a *finalidade lucrativa da entidade* parece incompatível com o gozo da imunidade, o desenvolvimento de atividades que gerem receitas que se prestem a viabilizar a manutenção dos cultos não deixa de ser objeto da proteção constitucional, a qual, como visto, refere-se justamente a fatos representativos de riqueza. Equalizar essa aparente dicotomia é relevante tarefa do intérprete e do aplicador do direito, como se observa de importante decisão do STF a seguir transcrita:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Art. 150, VI, *b* e § 4.º, 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 (LGL\1988\3), 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 § 4.º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inc. VI do art. 150 da CF (LGL\1988\3). Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.²¹

Na forma como decidido pelo STF, a imunidade deve abranger os fatos econômicos desenvolvidos para dar prosseguimento e sustentação às atividades das organizações religiosas, ainda que relacionados com a manutenção institucional dos templos. Seguindo essa mesma linha, manifestou-se por outras vezes o STF:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS. IMÓVEIS. TEMPLO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. 1. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, § 4.º da CF (LGL\1988\3). 2. Agravo regimental a que se nega provimento.²²

Do ponto de vista desta decisão, atividades distintas da própria celebração do culto, que demonstrem e gerem riqueza às entidades religiosas, serão objeto de proteção da norma imunizante se praticadas para viabilizar os seus fins religiosos. Assim, deverá haver a concorrência do patrimônio, da renda e dos serviços especificamente considerados para os fins religiosos a que se presta, devendo ser a amplitude semântica dessa norma conformada aos próprios fins de proteção constitucional da crença.

Ademais disso, o STJ tem decisões no sentido de que a entidade religiosa deverá ser o próprio sujeito a praticar o fato descrito na regra-matriz de incidência

tributária, eis que, no entendimento desta Corte, “a imunidade não aproveita a terceiros”:

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, *b*, da CF (LGL\1988\3), visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): “Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato” (AI 671.412, Rel. Min. Eros Grau, 2.^a T. Turma, j. 01.04.2008, DJe-074 25.04.2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).²³

A Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT 109/2014, ao avaliar a incidência de IPI sobre atividades desenvolvidas por entidades religiosas, concluiu pela abrangência da imunidade tão somente para os casos de importação de tributos realizada pela entidade religiosa, porque é ela, nesse caso, o contribuinte do imposto. Nas hipóteses de aquisição de bens no mercado interno, em que a *industrialização de mercadoria* (materialidade do tributo) tenha sido realizada pelo industrial ou comerciante, será este o contribuinte do imposto, havendo apenas repercussão econômica da tributação aos templos, insuficiente para dar ensejo à incidência da norma imunizante.

A imunidade religiosa não alcança o IPI incidente sobre bens adquiridos no mercado interno, ainda que relacionados com as finalidades essenciais da respectiva entidade, visto que o contribuinte desse tributo, na espécie, é o industrial ou comerciante que promove a saída dos mesmos. Por outro lado, a importação direta de equipamentos de audiovisual, promovida pelo ente religioso, para transmissão de cultos devocionais pela internet, não se sujeita à incidência do IPI

vinculado à importação, vez que, neste caso, o importador se apresenta como contribuinte de direito, não havendo que se falar em repercussão tributária, tendo em vista a citada imunidade religiosa, preconizada pela Constituição.

Desse modo, a norma imunizante somente incidiria sobre (i) fatos econômicos relacionados diretamente com as finalidades das entidades religiosas e que (ii) tenham sido praticados por elas mesmas.

4.4 O OUTRO LADO DOS CRITÉRIOS APRESENTADOS: NÃO SE DEVE BENEFICIAR EMPREENDIMENTO PRIVADO, VOLTADO À GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO

Como visto, a norma imunizante envolve apenas as atividades desenvolvidas em prol dos objetivos essenciais de celebração do culto religioso das Igrejas e demais templos, de modo que entidades que visem a promoção do lucro, ainda que relacionadas com a religião, não poderão dela se beneficiar.

As entidades que visam ao lucro inserem-se num contexto empresarial de competição e livre iniciativa, de modo que a imunidade viria a trazer desequilíbrios econômicos aos setores de sua atuação. Como bem destaca Roque Antonio Carrazza (2015), o reconhecimento do direito à imunidade deve respeitar ao princípio constitucional da livre iniciativa:

Portanto, a imunidade passa ao largo, quando se demonstra a existência, no culto, de finalidade primacialmente mercantil, isto é, de práticas típicas das entidades lucrativas, que provocam desequilíbrio concorrencial e – pior – que levam ao enriquecimento pessoal da Igreja.

Essa foi, também, a conclusão de Aires F. Barreto (2009, p. 62 e 63):

Salvo se houver agressão ao 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 finalidades realizadores de valores constitucionalmente prestigiados.

O art. 14, I do Código Tributário Nacional, que se refere às imunidades do art. 150, IV da CF, regulamentadas pelo art. 9.º do CTN, condiciona o enquadramento à norma (i) à não distribuição de lucro aos membros da religião ou de seu corpo diretivo; (ii) à aplicação integral dos recursos no País; (iii) à escrituração das receitas em livros que comprovem com exatidão suas origens e destinações:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

As disposições desse dispositivo devem, contudo, ser interpretadas com cautela, sob pena de ofensa à norma constitucional de imunidade, que demanda interpretação ampliativa.

Exemplo disso é o tema da distribuição de rendas ou patrimônio. Enquanto a legislação complementar prescreve vedação à distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda das entidades para gozo da imunidade, a dedicação profissional dos seus líderes mostra-se, no mais das vezes, essencial aos templos. Por essa razão, Ives Gandra da Silva Martins (1986) defende uma interpretação ampliativa do art. 14, I do CTN, que reconheça que a remuneração de profissionais dedicados à entidade religiosa não é capaz de suprimir a sua natureza religiosa:

Tais disposições legais têm fundamento naquilo que estabelece o Código Civil Brasileiro quanto às associações e fundações, que, por definição são entidades sem fins econômicos. Elas não se prestam ao enriquecimento pessoal dos seus instituidores.

Entretanto, se interpretadas literalmente as normas em comento entram em conflito com uma realidade própria de algumas congregações religiosas, nas quais seus integrantes dedicam sua vida ao cumprimento de uma missão evangélica que se implementa por trabalho de educação, saúde e assistência social. Na Congregação de uma das Consulentes, por exemplo, os Irmãos dedicam toda a sua vida à tarefa de tornar Jesus Cristo conhecido e amado por todos, mediante a educação de crianças e jovens, com ênfase para os mais pobres. Para tanto, constituem associações à luz do art. 53 do CCB que são mantenedoras dos Colégios e outras obras sociais espalhadas pelo Brasil.

Esta opção pela vida religiosa implica em grande desprendimento de valores e interesses materiais, o que não implica em abdicar da própria dignidade e da necessidade imperiosa de alimentos.

Não se deve confundir a inexistência de *finalidade econômica* das organizações religiosas com a possibilidade de que aqueles que trabalham, em muitos casos com dedicação exclusiva, sejam remunerados de maneira adequada e

compatível com os esforços empreendidos e com as possibilidades econômicas da entidade. Nesse contexto, sobressai a importância da análise concreta e individual da questão sob a perspectiva da proporcionalidade.

A remuneração dos líderes religiosos, porque se presta à manutenção institucional da entidade, está protegida pela imunidade, se considerada a jurisprudência do STF a que se fez menção. Desta sorte, a vedação à *distribuição* de patrimônio e renda, para compatibilização com o texto constitucional, deverá ser interpretada como indício de possível desvio de finalidade na destinação de ativos das entidades religiosas, mas não poderá ser dissociada da análise das circunstâncias do caso concreto.

O STJ, aliás, já se manifestou pela existência de presunção de que as atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas serão aplicadas em suas atividades-fim, sendo ônus da Fazenda Pública a comprovação de eventual apropriação indevida, por desvio de finalidade, de vantagens econômicas decorrentes das atividades da entidade religiosa:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. ENTIDADE RELIGIOSA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 333, II, DO CPC (LGL\2015\1656). ÔNUS DA PROVA. 1. Sendo a recorrida entidade religiosa, há presunção relativa de que o terreno adquirido para construção do templo gerador do débito é revertido para suas finalidades essenciais. Assim é que caberia à Fazenda Pública, nos termos do art. 333, II, do CPC (LGL\2015\1656), apresentar prova de que o terreno em comento estaria desvinculado da destinação institucional.²⁸

Desta sorte, o *patrimônio, a renda e a receita da prestação de serviços* das entidades religiosas serão abarcadas pela imunidade de que trata o art. 150, VI, *b* da CF, imunidade esta cujo afastamento dependerá de demonstração concreta, pelas Fazendas Públicas, de que esses fatos econômicos não contribuem para as atividades-fim das entidades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um tema complexo e relevante dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Ao longo desta pesquisa, investigamos as diferentes formas de imunidade tributária existentes, com foco na imunidade concedida aos templos religiosos. Analisamos sua abrangência em relação aos diversos tributos, aos destinatários, bem como a distinção entre patrimônio, renda, serviços e finalidade dos templos de qualquer culto. Também examinamos a relação entre essa imunidade e o empreendimento privado, especialmente no que diz respeito à geração de lucro.

Utilizando o método dedutivo e embasados em doutrinadores conceituados e na legislação brasileira pertinente, levantamos as principais questões relacionadas à imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Durante a pesquisa, foi possível constatar a existência de debates e divergências de entendimento quanto à extensão e aplicação dessa imunidade, o que reforça a importância de uma análise crítica e fundamentada sobre o tema.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um direito garantido pela Constituição Federal, que busca proteger a liberdade religiosa e o livre exercício dos cultos. No entanto, é essencial compreender os limites dessa imunidade, a fim de garantir a justiça fiscal e a equidade na distribuição dos recursos públicos.

No decorrer da pesquisa, observamos que a jurisprudência brasileira tem se pronunciado de forma divergente em relação à imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Essa variedade de entendimentos destaca a necessidade de uma regulamentação mais clara e precisa sobre o assunto, que estabeleça critérios objetivos para a concessão dessa imunidade e evite interpretações subjetivas.

É importante ressaltar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não deve ser vista como um privilégio, mas sim como uma garantia constitucional que visa assegurar a liberdade religiosa e o pleno exercício das atividades religiosas. No entanto, é necessário também considerar o contexto socioeconômico atual e a necessidade de uma justa repartição dos encargos tributários.

Diante das discussões apresentadas nesta pesquisa, concluímos que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto no ordenamento jurídico brasileiro é um tema que requer atenção e aprofundamento. É fundamental promover um

debate qualificado, que leve em consideração não apenas os aspectos jurídicos, mas também os impactos sociais, econômicos e fiscais dessa imunidade.

Esperamos que esta pesquisa contribua para o enriquecimento do conhecimento acadêmico e jurídico sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. A partir das reflexões apresentadas, é possível perceber a importância de um maior debate e construção de consensos sobre o assunto, visando aprimorar a legislação e assegurar a efetivação dos princípios constitucionais relacionados à liberdade religiosa e à justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005

BARRETO, Aires. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009

BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

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

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo : RT, 1986

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência Tributária**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

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

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo : Dialética, 1988

KOEHLER, S. J. **Pequeno dicionário latino-português**. 11. ed. Porto Alegre : Globo, 1952.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

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

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial** - Pareceres. 2. ed. Forense, 1986

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. Saraiva, 1991.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto: Contornos e Abrangências. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 25/2020, p. 37 – 83, Jul - Ago / 2020

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

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

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. **Pesquisas tributárias**. Co-edição Editora Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998

SCAFF, Fernando Facury. **Pesquisas tributárias**. Série 4. "Imunidades tributárias". São Paulo : RT.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Aplicação da Lei Tributária. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Ano VII, Nº 9 - Dezembro de 2006