

# A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: UMA ANÁLISE A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 E DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ana Paula Domingos<sup>1</sup>

Luciana Cardoso de Aguiar<sup>2</sup>

**RESUMO:** A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB, no intuito de preservar os direitos fundamentais do cidadão, instituiu as imunidades tributárias, uma vez que recolher tributos poderia dificultar a atividade e a manutenção daquelas situações ou pessoas que deveriam ser protegidos. Além das imunidades, o sistema tributário possui princípios específicos, de forma a resguardar os direitos dos contribuintes. Destarte, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se justifica pela garantia da liberdade religiosa. O Brasil é um Estado laico, teísta e não confessional, e, assim, devem ser preservadas todas as religiões sem discriminação. Contudo, faz-se necessário uma definição exata dos termos templo e culto, pois imprescindível para a análise da extensão e aplicabilidade da referida imunidade.

**Palavras-Chave:** Imunidade, Templos de Qualquer Culto, Impostos, Constituição da República Federativa do Brasil, Supremo Tribunal Federal.

**ABSTRACT:** The Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 – CRFB, in order to preserve the fundamental rights of the citizen, created the tax immunities, once collecting taxes might hamper the activity and maintenance of those situations or people that should be protected. Beyond the immunities, the tax system has specific principles, in order to protect the rights of taxpayers. Thus, tributary immunity of the temples of any cult is justified by the guarantee of religious freedom. Brazil is a lay state, theist and non-confessional, and, like this, all religions must be preserved without discrimination. However, it is necessary an exact definition of the terms.

**Keywords:** Immunity, Temples of Any Worship, Taxes, Constitution of the Federative Republic of Brazil, Supreme Federal Court.

## 1. INTRODUÇÃO

A CRFB não define de forma expressa a extensão da imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Logo, faz-se necessária uma análise atenta, uma vez que as divergências iniciam desde o momento de identificar os termos templo e culto, de acordo com todo o Texto Constitucional.

Além da pesquisa na doutrina especializada, foram examinados os julgados do STF, utilizando-se as palavras chaves imunidade, templos, culto e impostos, principalmente o IPTU. Como os entendimentos se repetem, foram escolhidos os julgados por amostragem a partir do entendimento adotado, após a promulgação da CRFB.

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito. Escola Superior de Criciúma – ESUCRI. E-mail: anpdomingos@gmail.com

<sup>2</sup> Doutoranda e Mestra em Direito pelo Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – PPGD/UFSC. Membro do Núcleo de Pesquisa em Direitos Humanos da Tributação o Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professora de Ciências Políticas e Teoria Geral do Estado e Direito Tributário do Curso de Direito da Escola Superior de Criciúma – ESUCRI. Contato: lucardosoaguiar@gmail.com.

Este artigo, no entanto, não se limitou apenas a apresentar as teorias existentes e os julgados do STF. Foram examinados os fundamentos sobre diferentes fatos: critério subjetivo da imunidade, tributos que não sejam impostos, cemitério, maçonaria e atividades lucrativas.

Assim, este trabalho pauta-se em obter uma melhor compreensão sobre o tema, de acordo com os propósitos do legislador constituinte.

## **2. O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES**

A Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, publicada em 1988, surgiu após um longo período de crise na sociedade brasileira, em virtude da opressão imposta pelo regime militar. Destarte, o constituinte originário, reconheceu direitos e garantias fundamentais a serem respeitados.

Inicialmente, destacam-se cinco direitos fundamentais que o Estado brasileiro deve garantir: direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Qualquer objeção que interfira na preservação de qualquer deles deve ser limitada, como, por exemplo, a obrigação de pagar tributos (FOLMANN, 2010).

Como a tributação pode interferir diretamente nos direitos fundamentais do cidadão, foram criadas normas com a finalidade de impor limites específicos para os atos praticados pelo Estado (COSTA, 2015).

Importante esclarecer que a proibição de instituir tributos fundamenta-se na preservação dos direitos de maior interesse do povo; em outras palavras, o legislador fica impedido de tributar sobre aqueles direitos que devem estar protegidos devido ao valor que os agrega (CARRAZZA, 2015).

Destarte, para que a legislação infraconstitucional ou emenda constitucional não fragilize os valores prestigiados pela sociedade brasileira, estes foram classificados como cláusulas pétreas (art. 60, §4.º, IV da CRFB) e, portanto, não podem ser modificados, suprimidos ou reduzidos, nem mesmo por meio de emendas constitucionais (GUIMARÃES; GUIMARÃES, 2015).

Com relação aos direitos fundamentais que podem ser afetados diretamente, como os direitos de propriedade e de liberdade, a Constituição impõe restrições específicas a eles, disciplinando a atividade tributante. Contata-se isso indubitavelmente por meio das imunidades tributárias descritas em todo o texto constitucional, mais precisamente no art. 150 da CRFB (COSTA, 2015).

Dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, encontram-se as Imunidades Tributárias, que são imposições trazidas pela CRFB com a finalidade de coibir o legislador de instituir tributos sobre determinadas matérias e situações

(CARVALHO, 2014).

Em outros termos, a imunidade tributária caracteriza-se no sentido de que o legislador não possui competência para tributar diante de certas circunstâncias que envolvem interesse público e que, portanto, devem ser preservadas (BALEIRO, 2010) <sup>3</sup>.

Como a imunidade tributária interfere diretamente sobre o poder do legislador de instituir tributos, a competência resume-se no que a Constituição permite cobrar e sobre o que ela proíbe, ou seja, limita (ÁVILA, 2004).

Para a instituição de tributos, além da observância às imunidades, como já visto, faz-se necessário um estudo dos princípios relacionados ao Direito Tributário, pois estes atuam na garantia de que os tributos serão aplicados de forma mais justa a todos.

Dentre os mais relevantes para o presente estudo encontra-se o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da CRFB, segundo o qual apenas a lei, em regra, pode autorizar a tributação<sup>4</sup>. Vê-se, portanto, que este princípio visa garantir a segurança jurídica (MACHADO, 2016).

Em harmonia estão os princípios da irretroatividade da lei tributária e da anterioridade da lei tributária, pois também não há segurança jurídica quando tributado fato anterior à lei que o defina, bem como ao seu exercício financeiro (AMARO, 2011).

No que tange à anterioridade da lei tributária, no intuito de estabelecer maior proteção ao contribuinte, foi publicada a Emenda nº 42/2003, a fim de que seja aguardado um período de noventa dias após a publicação da lei. Logo, nos casos de instituição de tributos, majoração, alterações quanto à incidência e isenções, os mesmos só podem ser cobrados no exercício financeiro seguinte, bem como após um período de, no mínimo, noventa dias (AMARO, 2011).

A CRFB estabelece a igualdade de todos perante a lei, assim, o Direito Tributário pauta-se também no princípio da isonomia, a fim de que não haja desigualdades. Nota-se, porém, que as desigualdades sociais podem ser estimuladas quando a cobrança de tributos dos menos favorecidos for equivalente a dos mais favorecidos. Destarte, como forma de correção, aplica-se o princípio da capacidade contributiva, diante das variadas situações existentes (MACHADO,

---

<sup>3</sup> Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa político competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo da incidência da lei da tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo (AMARO, 2011, p. 176).

<sup>4</sup> Há exceções como, por exemplo, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas de II, IE, IPI e IOF.

2016).

Além da igualdade, mostra-se importante também o princípio da liberdade. No campo da tributação, destaca-se o respeito à autonomia de ir e vir, mediante o princípio da liberdade de tráfego (AMARO, 2011).

De forma indireta ao direito à liberdade, encontra-se o princípio da proibição ao confisco, pois os tributos não são uma penalidade a ser cumprida, mas fazem parte da receita do Estado (MACHADO, 2016).

Dentre estas garantias está o direito fundamental à liberdade, o qual abrange a liberdade religiosa, de forma a preservar as mais diferentes manifestações de fé, a fim de que o tributo não embarace principalmente a prática daquelas com menor número de fiéis (CARRAZZA, 2015).

Para tanto, uma das garantias recepcionadas pela CRFB é a do livre exercício do culto, bem como a proteção dos locais onde estes são realizados. De forma motivadora à preservação deste direito, o legislador foi além, instituiu imunidade tributária aos templos de qualquer culto, em outros termos, limitou constitucionalmente o poder de tributar do Estado.

### **3. PRINCÍPIO DA LIBERDADE RELIGIOSA E IMUNIDADE DE TEMPLO**

As Constituições do Brasil passaram por profundas transformações quando o assunto é religiosidade. Durante o Brasil Imperial, nos anos de 1822 a 1889, havia uma religião oficial, a católica apostólica romana, sendo que as demais só poderiam ser proferidas em ambientes restritos<sup>5</sup>.

Com o advento da República, o Brasil passou a não ter mais uma religião oficial, mas a aceitar todas as religiões existentes e tornou-se um Estado Laico (CARRAZZA, 2014).

A CRFB, por sua vez, buscou a garantia dos direitos fundamentais do ser humano, seguindo os ditames da Declaração Universal dos Direitos Humanos, e assim, em seu art. 5º, VI, estabeleceu proteção à liberdade de culto e crença, bem como dos locais utilizados para esta finalidade (SABBAG, 2010).

No seu preâmbulo, a CRFB faz referência religiosa quando invocada a proteção de Deus sobre o povo brasileiro (CARVALHO, 2015). Em seu art. 19, I, no intuito de resguardar esta garantia, proíbe o Estado de agir de forma que possa prejudicar suas atividades (CARRAZZA, 2014).

---

<sup>5</sup> Conforme art. 5º da Constituição Brasileira de 1824: "art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fôrma alguma exterior do Templo" (BRASIL, 2017b).

No que tange ao laicismo, vê-se que embora seja o Brasil um país laico, não pode ser considerado ateu. Em outros termos, evidencia-se ser teísta, embora não confessional, pois o próprio preâmbulo da CRFB diz “sob a proteção de Deus” (MENDES; BRANCO, 2009).

Logo, o conceito de Estado Laico não impede a proteção sobre as religiões, pois o que deve ser resguardado são os direitos fundamentais do cidadão, não se impondo a prevalência de credos, mas a garantia dos direitos para os que possuem ou não uma crença, independente de qual for, desde que não pratiquem abusos como violência ou sacrifícios desumanos (SABBAG, 2010).

Em consonância, o Supremo Tribunal Federal - STF quando invocado a se manifestar sobre esta temática afirma que a não interferência estatal não está relacionada à falta de comprometimento ou importância sobre o assunto, mas se deve ao fato de garantir a neutralidade entre Estado e religiões (MENDES; BRANCO, 2009).

Desta forma, vê-se que o Estado deve resguardar o direito dos indivíduos, o que no âmbito da religiosidade entende-se por não colocar qualquer óbice a ponto de interferir na sua realização, bem como impedir qualquer ato discriminatório, pois a tutela não se limita a uma determinada religião, mas garante o exercício daquela de escolha do indivíduo (CARRAZZA, 2014).

Noutros termos, para garantir segurança jurídica e preservar os ideais do legislador constitucional, deve ser delineado precisamente o campo de atuação desta limitação ao poder de tributar (AMARO, 2011).

Vê-se que o legislador constitucional pretendeu resguardar um significativo interesse coletivo, para que os impostos não venham a prejudicar a atividade desenvolvida pelos templos, com a finalidade de maior assistência e de que o Estado não inviabilize o funcionamento e propagação da fé, porém, em perfeita consonância com as diretrizes do Direito Constitucional Tributário (CARRAZZA, 2014).

Entretanto, o Texto Constitucional deixou margem a dúvidas e discussões quando estabeleceu o benefício da imunidade tributária, notadamente porque não há definição exata quanto ao termo “templos”, bem como não há delimitação da extensão do benefício (ALEXANDRE, 2010).

Inicialmente, faz-se necessária a descrição precisa dos vocábulos templo e culto, pois existem variadas formas de organizações religiosas, cada qual com sua peculiaridade na forma de manifestação da fé, e, conseqüentemente, aos locais destinados a este fim (CARVALHO, 2015).

Ademais, surgiram vertentes divergentes quanto à abrangência da referida imunidade, passando a se cogitar se seria restrita ao local do culto ou extensiva a ponto de abarcar todos os anexos que porventura colaborem com o funcionamento da atividade religiosa (SABBAG, 2010).

Devido às diferentes religiões existentes e a diversidade de forma como atuam, há um verdadeiro conflito de opiniões doutrinárias sobre a aplicação da imunidade tributária, sendo difícil estabelecer a amplitude da norma desonerativa. Para alguns autores, integrantes da denominada Teoria Clássico-restritiva, a imunidade tributária é restrita ao espaço onde se profere o culto. Em contrapartida, a Teoria Clássico Liberal afirma que a benesse é para todos os locais que mantêm relações diretas ou não com a celebração. Por fim, para a Teoria Moderna, prevalece o conceito de entidade, mais ampla por não se restringir às formas materiais (SABBAG, 2010).

As discussões que surgem em decorrência do exposto na CRFB são devidas à forma genérica dos termos, culminando com interpretações diferentes sobre estes. Cabe então ao intérprete verificar seu teor e conferir sentido coerente com a intenção do legislador e demais direitos pré estabelecidos (CARRAZZA, 2015).

Assim, a imunidade tributária não pode ser estudada de forma restrita, mas em acordo com toda a Constituição, pois está diretamente interligada a outros conteúdos como, por exemplo, o direito fundamental de liberdade religiosa e, se analisada sozinha, pode induzir facilmente a erros de interpretação (TOMÉ, 2015).

#### **4. A EXTENSÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A PARTIR DA CRFB/88**

Um primeiro ponto constitui-se em estabelecer se a imunidade dos templos de qualquer culto possui natureza objetiva ou subjetiva. De início, por direcionar ao objeto templo, pode-se concluir pela primeira hipótese. Porém, quando a análise parte ao detentor da imunidade, compreende-se que se dirige à pessoa jurídica da instituição religiosa. Em outros termos, a imunidade tributária tem como objetivo que não sejam cobrados impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, não do objeto templo, mas da pessoa jurídica responsável pela atividade de culto. Destarte, entende-se pela imunidade subjetiva (COSTA, 2015).

Outra questão a ser observada é com relação aos tributos abrangidos pela imunidade. De início, vê-se que o art. 150, IV, b, da CRFB apenas cita o

imposto<sup>6</sup>. Ademais, se for estendida a outros tipos de tributos, torna-se incoerente a determinação do legislador, pois colocaria vocábulos a mais no Texto Constitucional (SARAIVA FILHO, 2008).

Sobre o assunto também já se manifestou o STF, no Recurso Extraordinário 129.930 – SP, quando aduz que as contribuições não são abrangidas pela imunidade, pois a CRFB apenas cita os impostos (BRASIL, 2017c).

No que tange às atividades realizadas pelos templos, vê-se que seria aplicável imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, uma vez que as instituições desempenham serviço religioso, como também quando importam bens utilizados no culto, incidindo imposto sobre importação – II, imposto sobre produtos industrializados – IPI e imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (CARRAZZA, 2015).

Analisando-se os materiais adquiridos pelo templo, verifica-se que estes possuem características inerentes ao modo como as religiões professam sua fé. Não são simples objetos, mas são considerados sagrados pelos fiéis e, por isso, estão inclusos na imunidade tributária. (CARRAZZA, 2015).

Nesse viés, outro ponto a ser observado é quanto à concorrência com empresas que realizam atividade comercial no mesmo ramo, já que isso poderia trazer competição desleal para aqueles que possuem exercício comercial no mesmo segmento e que estão sujeitos ao pagamento de impostos (SABBAG, 2010).

Neste caso, como as instituições religiosas não pagam impostos por serem imunes, elas possuem uma vantagem econômica com relação às demais pessoas jurídicas, resultando em uma concorrência desleal e, por conseguinte, divergente da finalidade constitucional, disposta no art. 170<sup>7</sup> (SARAIVA FILHO, 2008).

Por esse motivo, imprescindível observar se o caso concreto está de acordo com a finalidade de concessão da imunidade tributária. Para que haja tributação é necessária a comprovação de que ocorreu um evento não compreendido pela imunidade tributária e, portanto, incidente imposto sobre este (TOMÉ, 2015).

Desse modo, para não recair imposto sobre a atividade, esta deve estar

---

<sup>6</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto; (BRASIL, 2017a),

<sup>7</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (BRASIL, 2017a).

delineada precisamente na continuidade da prática religiosa. Caso seja diversa, caberá ao ente estatal provar a irregularidade (TOMÉ, 2015).

Assim, isto pode ser verificado no entendimento do STF proferido no Ag. Reg. RE 800395, quando firma a responsabilidade da administração tributária em demonstrar que o fato não está compreendido pela imunidade (BRASIL, 2017d).

Com vista a elucidar se a atividade desenvolvida no imóvel justifica o benefício concedido, um parâmetro a ser vislumbrado é verificar de que forma a lucratividade é aplicada ao templo. Em outros termos, deve ser verificado se o templo utiliza todo o seu ganho em prol da sua própria subsistência, de acordo com a necessidade existente (CARRAZZA, 2014).

De outra banda, é incompreensível que locais onde são realizados rituais distintos do conceito de religião, ou seja, que não professam a fé em um ser divino, obtenham imunidade religiosa, pois seria contrário inclusive ao preâmbulo da CRFB quando cita “sob a proteção de Deus” (SARAIVA FILHO, 2008).

Assim, importante observar a ideia de proteção do legislador constitucional, pois o tributo não pode ser uma obstrução às mais diferentes manifestações de fé, porquanto não estaria em consonância com um direito fundamental previsto na Constituição. Entretanto, faz-se necessário estabelecer restrições, diante da ilicitude nos casos de a atividade religiosa na verdade estar ocultando uma prática empresarial (MACHADO, 2016).

Há também dúvidas sobre a aplicação da renda ao exterior. Pode a instituição religiosa, devido aos trabalhos desenvolvidos, necessitar enviar parte de sua receita para outros países, uma vez que muitas religiões possuem fiéis espalhados por todo o mundo e, portanto, não há diferença quanto ao objetivo da atividade (CARRAZZA, 2015).

Porém, o art. 14, II, do Código Tributário Nacional - CTN, declara que o emprego dos bens seja realizado exclusivamente em território nacional no que toca às imunidades dos partidos políticos e entidades sindicais. E, assim, para alguns doutrinadores aplica-se por analogia aos templos, por ser mais complexo fazer averiguações sobre o destino da renda quando enviada ao exterior. Então, não seria tributada de acordo com o seu direito, mas em contrapartida, fora do país, poderia ser utilizada para fim diverso (SARAIVA FILHO, 2008).

Vê-se que, da mesma forma que se pretende igualar as prerrogativas das imunidades tributárias com o mesmo tipo de tratamento para todas, há também a necessidade de pensar nos adeptos de todas as religiões de forma igualitária, não discriminando a sua nacionalidade, pois a necessidade de receber serviço religioso é

de todos os seres humanos que assim desejam, e não apenas do povo brasileiro (SARAIVA FILHO, 2008).

Nas Constituições anteriores, a imunidade era considerada objetiva, logo, refletia-se apenas ao objeto templo. Portanto, os veículos não eram imunes da incidência do imposto de propriedade de veículos automotores – IPVA. Com o advento da CFRB, a imunidade ganhou amplitude, pois passou a ter caráter subjetivo, considerando-se a instituição religiosa (SARAIVA FILHO, 2008).

Destarte, verifica-se que a imunidade dos templos de qualquer culto foi estendida para outros bens e, no caso do IPVA, este não pode incidir sobre os veículos pertencentes às entidades religiosas. Porém, caso o ente fiscal comprove o desvio da finalidade sobre o veículo, não há justificativa para ser imune (TOMÉ, 2015).

No que tange ao Imposto Transmissão Causa Mortis Doação – ITCMD, vê-se que qualquer doação realizada pela instituição religiosa ou que ela receba também deve ser contemplada pela imunidade tributária, uma vez que não destoa dos seus objetivos (CARRAZZA, 2015).

As atividades desenvolvidas pelos templos não se limita ao culto propriamente dito; podem ser variadas, como as funções que exercem ao ajudarem os mais necessitados dentre outras. Nesse caso, nada mais apropriado do que não tributar as doações que recebe para garantir o seu funcionamento, bem como as doações que possa fazer a outras entidades que realizem trabalhos de educação e/ou assistência social, pois não há divergências quanto às finalidades essenciais (CARRAZZA, 2015).

No que tange aos imóveis e a incidência do imposto de propriedade territorial urbana - IPTU, vê-se que o conflito é ainda mais difícil, uma vez que vários critérios influenciam no reconhecimento do benefício. A análise inicia, como já visto, pelo intuito do legislador constitucional, pois decorre da proteção ao direito fundamental que é a liberdade religiosa (SABBAG, 2010).

Primeiramente, relevante estabelecer os conceitos de “templo” e “culto”, diante da CRFB, bem como da imunidade tributária a este conferida.

A definição de culto religioso deve seguir o disposto na CRFB e nesta não há predominância de determinada crença ou modo de proferi-la. O legislador constitucional não colocou limites, pois desta forma não há preferências (SABBAG, 2010).

Além de não permitir qualquer forma de discriminação, cabe ao Estado não obstruir seu funcionamento através da incidência de impostos, conforme dita a

CRFB. Entretanto, não pode haver desvio de finalidade, ou seja, a imunidade tributária alcança os serviços relacionados exclusivamente para a perpetuação da atividade religiosa (CARRAZZA, 2015).

Imprescindível observar que a atividade religiosa pode abranger mais um de imóvel, pois, por exemplo, um centro de formação de novos religiosos é tão necessário para o exercício da crença quanto o local do culto. Porém, quando desenvolvida a prática mercantil, pode ser ela revertida aos custos habituais e benfeitorias, bem como há o risco de angariar lucros aos seus membros, o que destoaria da finalidade do direito (CARRAZZA, 2014).

De outra banda, o conceito de templo apresenta-se sob diferentes pontos de vista na doutrina, fato este bem delimitado por Eduardo Sabbag. A Teoria Clássica Restritiva confere imunidade objetiva aos templos, uma vez que se limita ao espaço do culto. Seguem esta teoria Pontes de Miranda e Sacha Calmon Navarro Coelho (SABBAG, 2010).

Por sua vez, a Teoria Clássica Liberal conceitua de acordo com a atividade do templo e, portanto, inclui os imóveis anexos. Os defensores desta teoria são Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carrazza e Hugo de Brito Machado (SABBAG, 2010).

A Teoria Moderna, diferentemente, identifica o templo como entidade e não se restringe aos seus locais e anexos (SABBAG, 2010). Esta última teoria fundamenta-se na complexidade existente, pois quando mencionado o detentor da renda ou o prestador do serviço religioso, não há como atribuir ao templo, mas à entidade existente. Seguem este raciocínio Celso Ribeiro Bastos, Regina Helena da Costa, Luciano Amaro, Ives Gandra da Silva Martins, além do próprio Eduardo Sabbag (CAMPOS, 2015).

Diante da análise destas teorias, imperioso destacar a amplitude do conceito. Se restrito, não há meios suficientes para proteger as instituições religiosas, pois as atividades também não são restritas, além de indispensáveis a sua manutenção (CORRÊA, 2015).

E, considerando os imóveis utilizados desde a formação de novos religiosos, planejamento, até onde é proferido o culto, todos devem possuir imunidade. Caso contrário, deve o ente fiscal comprovar qualquer fraude existente (CORRÊA, 2015).

Assim, entende-se que a Teoria Moderna reflete melhor o conceito de templo, em consonância com a imunidade tributária prevista na CRFB/88.

A partir da CRFB, quando a posição é subjetiva, o STF cita “relacionados

com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, de forma que a abrangência da imunidade tributária está relacionada ao seu propósito e forma como atua (COSTA, 2015).

Porquanto, foi alargado o rol de imóveis abrigados pela imunidade, incluindo-se os distintos à celebração, mas que possuem serviços realizados pela entidade (CORRÊA, 2015).

De outra banda, quanto aos anexos do templo, no RE 578562, o Ministro Relator Eros Grau concluiu que os cemitérios apenas possuem imunidade se forem extensivos às entidades. No caso em tela, o cemitério era um anexo da entidade religiosa e, como proprietária, dedicava-se a cuidar tanto do local do culto (capela), quando do cemitério e jazigos. Portanto, fazia jus à imunidade, pois, para o relator, esta protege os locais quando um fato pode obstar seu funcionamento (BRASIL, 2017e).

Dessa maneira, de acordo com o STF, a condição para um cemitério ser abrangido pela imunidade deve-se ao fato de ter uma religião interligada a ele. Em suma, não é qualquer cemitério que é imune à tributação, mas um extensivo ao local de culto, de propriedade da entidade (LINS, 2015).

No RE 544815 é claro o posicionamento do STF, através do exposto pelo Ministro Relator Gilmar Mendes (anterior a apresentação do pedido de desistência da recorrente). Para o ministro, não há como se verificar a imunidade, uma vez que o imóvel é de propriedade de uma pessoa diversa da entidade religiosa, sem vínculo com esta. Além do mais, os recursos provenientes da venda dos jazigos não seriam destinados a atividades religiosas, mas fazem parte do lucro auferido pelo proprietário do imóvel (BRASIL, 2017f).

Com relação às maçonarias, torna-se um tanto complexo compreender se há compatibilidade com a atividade religiosa, pelo fato de suas atividades serem mais reservadas (SABBAG, 2010). Nesse ponto, o STF é contrário à concessão da imunidade tributária, conforme se vislumbra no RE 562351. O Min. Rel. Ricardo Lewandowski expõe que imunidade é sobre as religiões, restritivamente, não alcançando outras que não se encontram dentro do conceito de religião, como a maçonaria (BRASIL, 2017g).

Há doutrinadores que defendem a concessão da imunidade tributária para a maçonaria, aduzindo que há um cerimonial com ideologia a ser seguida, bem como que a CRFB não estipula um conceito restrito de religião (SABBAG, 2010).

Diante das divergências existentes, parece com maior coerência a decisão do STF quando ponderado o conceito de religião. A falta de uma liturgia

religiosa faz com que a maçonaria se pareça mais com uma filosofia do que propriamente uma religião (LINS, 2015). Caso ampliado o conceito de religiosidade a ponto de abarcar a maçonaria ou outras correntes filosóficas, correríamos o risco de desvirtuar do fundamento e do propósito religioso (COSTA, 2015).

Mais um ponto importante a ser observado é com relação aos imóveis que de alguma forma auferem lucro à instituição religiosa. Algumas entidades possuem, por exemplo, imóveis alugados. Não é plausível para a concessão do benefício o enriquecimento ilícito de algumas pessoas que se encontram inseridas no serviço religioso. Mas, da mesma forma, também não é correto onerar aqueles que realizam suas atividades em prol da continuidade de sua crença (CARRAZZA, 2014).

Destarte, foi editada a Súmula 724 do STF<sup>8</sup>, que embora manifeste as imunidades compreendidas na alínea c, desenvolve-se precisamente quanto ao fato de ser observado para garantia de imunidade, “rendas relacionadas com as atividades essenciais”.

Com a Súmula 724 do STF, vê-se que o objetivo foi colocar a imunidade, no que tange ao IPTU, em consonância com o desígnio constitucional, pois se os recursos são em detrimento às atividades essenciais daqueles protegidos pela CRFB, devido ao valor que possuem, não pode o Estado colocar qualquer óbice, interferindo negativamente na sua manutenção (COSTA, 2015).

Com efeito, confirma-se o entendimento do STF, quando reconhece a imunidade sobre o IPTU em imóveis alugados pelas entidades religiosas em benefício da manutenção dos serviços religiosos.

O Min. Rel. Ilmar Galvão, no RE 325822, afirma que o STF estendeu sua análise sobre o tema, aplicando “no que couber” a imunidade aos templos para não incidir o IPTU.

Vê-se que a expressão “no que couber” está intimamente adstrita às finalidades essenciais da atividade religiosa, visto que, ao final do seu parecer aduz que “porquanto relacionados, todos, com as finalidades do culto” (BRASIL, 2017h).

Como também no RE 221395, quando analisado o escritório e residência dos religiosos. Neste julgamento, o Min. Rel. Marco Aurélio alega que se o patrimônio, a renda e os serviços fazem parte da finalidade essencial das entidades religiosas são, portanto, passíveis de imunidade (BRASIL, 2017i).

Ademais, aduz que a não incidência para a moradia dos religiosos, deve-se ao fato de que estes condicionam a sua existência à prática religiosa, bem como

---

<sup>8</sup> Súmula 724, STF: 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 (BRASIL, 2017j).

são alheios a atividades lucrativas. Logo, correto proporcionar uma vida digna, sem interferência negativa dos impostos. Ao relator resta evidente que há conexão com a finalidade essencial da entidade (BRASIL, 2017i).

Assim, por unanimidade, todos os demais ministros acompanharam o voto do relator.

Diante dos julgados apresentados e reconhecida a unanimidade das decisões, resta inconteste que para obter a imunidade tributária faz-se necessário, impreterivelmente, que os recursos sejam revertidos em prol da subsistência da instituição religiosa (SABBAG, 2010).

Ademais, o objetivo não é o de existir equivalência entre instituições religiosas e propriedade privada, mas que os recursos recebidos auxiliem na perpetuação da religiosidade (CARRAZZA, 2015).

Portanto, relevante é o destino do lucro e não se a atividade é própria de entidade religiosa, e, quando verificada no caso concreto a finalidade essencial, a regra é manter a imunidade para garantir a liberdade religiosa (COSTA, 2015).

A CRFB não menciona a necessidade de serem observados requisitos dispostos em lei para a imunidade religiosa, assim como faz com os partidos políticos e entidades sindicais<sup>9</sup>.

Porém, podem surgir na prática opiniões conflitantes acerca do assunto. Desta forma, uma lei contribuiria para demarcar de forma mais precisa os requisitos necessários para a concessão da imunidade dentre todas as atividades e impostos incidentes.

Dessa forma, questiona-se a necessidade de ser regulada especificamente por lei complementar. Primeiramente, o próprio art. 146, II, da CRFB, já determina o uso de lei complementar<sup>10</sup>.

Por conseguinte, analisando as consequências de ser utilizado lei ordinária para regulamentar tal matéria, verifica-se alguns aspectos negativos. Caso fosse esta a ser aplicada, poderiam Estados e Municípios criar requisitos e, assim, o STF precisaria analisar a constitucionalidade de cada lei. Ademais, o presidente da república por medida provisória poderia impor limites, em acordo com o art. 62 da CRFB<sup>11</sup> (MARTINS, 2015).

---

<sup>9</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

A templos de qualquer culto;

patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades B B B sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (BRASIL, 2017a)

<sup>10</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (BRASIL, 2017a).

De outro modo, a lei complementar além de ter aprovação de maioria absoluta, determina que uma norma seja recebida por União, Estados, Municípios e Distrito Federal (RODRIGUES, 2015).

Destarte, caberá a lei complementar regular a matéria, pois estabelecido no art. 146, II, da CRFB. E a lei ordinária em matéria tributária restringe-se apenas para instituir os tributos elencados na CRFB (YUNES JUNIOR, 2015).

Cabe lembrar, que as imunidades tributárias têm o intuito de proteger um valor garantido constitucionalmente. Logo, competirá apenas a lei complementar regular fato de tamanha relevância (YUNES JUNIOR, 2015).

Nada obstante, mesmo para a lei complementar, incumbe ser examinado os requisitos elencados no texto constitucional, pois a imunidade está relacionada a preservação de direitos fundamentais (RODRIGUES, 2015).

Com efeito, a imunidade tributária deve ser compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, de forma a não obstruir, restringir ou prejudicar aqueles que detém o benefício (CARVALHO, 2015).

Assim, não há como se restringir apenas nas especificações da imunidade, mas deverá ser discutido de forma ampla, incluindo seus valores e objetivos (CARVALHO, 2015).

## **5. CONCLUSÃO**

A análise da extensão da imunidade tributária religiosa fundamenta-se nos conceitos de templo e culto, bem como o próprio conceito de religião.

A razão de instituir a imunidade tributária pelo legislador constituinte é proteger os direitos fundamentais do cidadão, neste caso, a liberdade religiosa. Não é admitido que o Estado embarace o funcionamento dos serviços religiosos ou permita qualquer forma de discriminação.

Assim, a imunidade sobre os impostos foi proposta aos que se encaixam dentro do conceito de religião, bem como as atividades e imóveis, os quais devem estar de acordo com a finalidade essencial, conforme determina o STF, guardião da CRFB.

O Texto Constitucional não condiciona a execução da imunidade à produção legislativa infraconstitucional. Porém, a instituição de lei complementar para regulamentar melhor a matéria poderia auxiliar na discriminação dos requisitos

---

<sup>11</sup> Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional (BRASIL, 2017a).

necessários para a concessão do benefício. Destarte, é imprescindível que essa lei esteja em consonância com o objetivo da CRFB na garantia dos valores compreendidos.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4 ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva 2011.  
BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BIAGINI, João Carlos. As Imunidades de Impostos das Instituições Religiosas. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Brasília: 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)  
Acesso: 12/10/2017a.

\_\_\_\_\_. **Constituição Política do Império do Brasil 1824**. Rio de Janeiro: 1824. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)  
Acesso: 12/10/2017b.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 129.930**. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Carlos Velloso. DJ 16.08.1991. Brasília: 1991. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017c.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 800.395**. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Roberto Barroso. DJ 14.11.2014. Brasília: 2014. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017d.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 578.562**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. DJ 11.09.2008. Brasília: 2008. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017e.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 544.815**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. DJ 18.12.2015. Brasília: 2015. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017f.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.351**. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 14.12.2012. Brasília: 2012. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017g.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 325.822**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 14.05.2004. Brasília: 2004. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017h.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 221.395**. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ 12.05.2000. Brasília: 2000. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017i.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 724**. 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. In: Súmulas. Brasília: 2003. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 15 de outubro de 2017j.

CAMPOS, Maria Helena. Teorias Sobre a Pessoa Jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidade Tributária dos Templos e Instituições Religiosas**. 1. ed. São Paulo (SP): Editora Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Valor “Liberdade Religiosa” e sua Conformação na Imunidade do Art. 150, VI, *b*, da Constituição da República. In:

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva 2014.

CORRÊA, André L. Costa. Imunidade Sobre Entidades Religiosas. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

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

CRUZ, José de Ávila. Instituições Religiosas e Imunidade Tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha; GUIMARÃES, Arianna Stagni. As Imunidades Representam Renúncia ao Poder de Tributar ou Vedação a este Poder? In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

LEVA, José Ulisses. Imunidade das Instituições Religiosas – O Templo a Serviço do

Bem. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

LINS, Robson Maia. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Imunidade do Art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de Interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado**. Porto Alegre. N. 33, p. 19-62, jul./ago. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MADEIRA FILHO, Ibrahim Fleury de Camargo. Imunidades das Instituições Religiosas – Templos e Instituições de Assistência Social. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades de Entidades Religiosas e de Assistência Social, sem Fins Lucrativos – Aspectos Constitucionais e de Legislação Complementar e Ordinária – Parecer. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado**. Porto Alegre. Ano V, n. 29, p.78-126, mar./abr. 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo, 2009.

PESSOA, Helio Ribeiro; PESSOA, Helena Maria Benedetti. Imunidade das instituições Religiosas. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

RIBEIRO, Julio. Parecer Técnico Acerca da Imunidade Tributária Sobre Templos de Qualquer Culto. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins Rodrigues. As Imunidades das Instituições Religiosas – Templos e Instituições de Assistência Social. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas. Revista dos Tribunais**. São Paulo. Ano 16, n. 78, p. 184 197, jan./fev.

SIQUEIRA, Vanessa. **Direito Tributário Brasileiro Esquematizado**. 1 ed.

Florianópolis: Conceito, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do Patrimônio, Rendas e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais dos Templos de Qualquer Culto. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.  
TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

YUNES JUNIOR, Faissal. Algumas Reflexões a Respeito da Imunidade de Instituições Religiosas – Templos e Instituições de Assistência Social. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2015.