

**INSTITUTO VALE DO CRICARÉ  
FACULDADE VALE DO CRICARÉ  
CURSO DE DIREITO**

**DEOCLIDES DOS SANTOS JESUS**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

**SÃO MATEUS**

**2016**

**DEOCLIDES DOS SANTOS JESUS**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

**Monografia de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.**

**Orientador: Professor Samuel Davi Garcia Mendonça.**

**SÃO MATEUS**

**2016**

**DEOCLIDES DOS SANTOS JESUS**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**PROF. SAMUEL DAVI GARÇA MENDONÇA**

**FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

**ORIENTADOR**

---

**PROF.**

**FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

---

**PROF.**

**FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esta monografia, *in memoriam*, ao meu avô, Deoclides, que foi morar com Deus nesse ano, sei que aqueles que amamos nunca morrem, apenas partem antes de nós, tenho a certeza de onde o Sr. estiver está feliz assim como eu.

## **AGRADECIMENTO**

A Deus, a quem sempre encontro força para realizar os meus ideais.

Aos meus pais por todo carinho e incentivo aos estudos.

Aos mestres por todos os ensinamentos.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

*Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus.*

**Jesus Cristo (São Mateus 22:21)**

## RESUMO

A presente monografia trata da imunidade tributária dos templos religiosos, sendo o instituto da imunidade tributária um poder limitador, decorrente da Carta Magna do Brasil, que veda a instituição de imposto sobre os templos de qualquer culto, neste trabalho procurou-se identificar o enquadramento das diferentes entidades religiosas à luz do artigo 150, inciso VI, alínea “b” e parágrafo 4º da CF/88, a posição dos tribunais, jurisprudência e divergências doutrinárias acerca do tema. Assim, são apresentados as diversas definições da expressão “templos de qualquer culto”, bem como o que se entende por finalidade essencial do templo. E por fim, analisaremos o Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, recurso esse que foi objeto de decisão pela Suprema Corte brasileira, tornando-se assim um viés para posteriores decisões judiciais sobre o assunto.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imunidade Tributária; Templos; Culto; Finalidade; RE 325.822.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	-	Parágrafo
Art.	-	Artigo
CF	-	Constituição Federal
CTN	-	Código Tributário Nacional
EC	-	Emenda Constitucional
IPTU	-	Imposto Predial e Territorial Urbano
RE	-	Recurso extraordinário
STF	-	Supremo Tribunal Federal

## Sumário

Introdução .....	10
<b>1. Breve abordagem histórica da imunidade .....</b>	<b>11</b>
<b>2. Competência Tributária .....</b>	<b>14</b>
<b>3. Imunidade tributária.....</b>	<b>17</b>
3.1. Conceito de Imunidade .....	17
3.2 Classificação das Imunidades.....	18
3.2.1. Imunidade subjetivas, objetivas e mistas .....	18
3.2.1.1 Imunidade Subjetiva .....	19
3.2.1.2. Imunidade Objetiva .....	19
3.2.1 Imunidades Genéricas e Específicas.....	20
3.2.2. Imunidades explícitas e implícitas.....	21
3.2.3. Imunidades condicionadas e incondicionadas.....	22
3.2.4. Imunidades ontológicas e políticas .....	22
3.3. IMUNIDADE RECÍPROCA.....	23
3.4. DISTINÇÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO .....	24
<b>4. A Imunidade religiosa e a Constituição Brasileira de 1988 .....</b>	<b>26</b>
<b>5. Imunidade dos templos de qualquer culto.....</b>	<b>28</b>
5.1 Breve histórico no Brasil .....	28
5.1.1 O Laicismo no Brasil .....	29
5.2. Conceito de templo .....	30
5.3 Finalidades essências do templo .....	34
5.4 Conceito de culto .....	36
<b>6. A Imunidade religiosa aos cemitérios e as lojas maçônicas.....</b>	<b>38</b>
6.1 A imunidade religiosa e os cemitérios.....	38
6.1.1. Imunidade Tributária dos Cemitérios Públicos.....	40
6.1.2. Imunidade Tributária dos Cemitérios Privados .....	41
6.2. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas.....	42
<b>7. Posição do Supremo Tribunal Federal: R.E 325.822-2/SP .....</b>	<b>45</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:.....</b>	<b>51</b>

## Introdução

As imunidades e os princípios constitucionais tributários surgiram como limitação ao poder de tributar, porém, esse instituto não é recente na história da humanidade, advindo desde o período do Império Romano. No Brasil, na Constituição de 1824 já havia os primeiros indícios de imunidade tributária, sendo a Igreja Católica a primeira detentora de tal benesse, por ser a religião oficial do Império.

Reza a atual Constituição Federal que os “templos de qualquer culto” gozam de imunidade tributária em relação aos impostos. Previsão essa constante no art. 150, VI, “b”. Entretanto, o inovador § 4º da referida Carta Magna, prescreve a imunidade para o “patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais” daquelas entidades, visando impedir que entidades que tenham por objetivo fim, o lucro, fiquem ao abrigo da de tal privilégio.

Diante do exposto, por ter sido muito sintética a redação constitucional, sobre a definição de “templo de qualquer culto, no presente estudo foi abordado a diversidade de opiniões doutrinárias, desde as mais restritivas até os que intendem que a imunidade tributária deve ser vista de uma forma extensiva.

Neste trabalho objetiva-se demonstrar que a imunidade aos templos de qualquer culto, conferida pelo constituinte, está intimamente ligada ao respeito à liberdade de crença e de culto, ou seja, o suporte para a manifestação da liberdade de cultuar a religião escolhida.

A escolha do tema se deu pela relevância e atualidade do tema, inclusive de ter sido recentemente objeto de pesquisa pelo Senado Federal entre os internautas acerca do assunto. Oportunamente, abordou-se nessa monografia, a atual interpretação do Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário nº 325.822-2, que se tornou o viés para posteriores decisões judiciais sobre a temática.

## 1. Breve abordagem histórica da imunidade

Atualmente, a imunidade tributária é um direito garantido pela Constituição Federal, o qual tem como escopo a preservação de valores que a Constituição reputa relevante. Porém, nem sempre elas tiveram esse status.

As imunidades tributárias surgiram antes mesmo do que hoje conhecemos por Estado Democrático de Direito. Na Idade Média, a imunidade era privilégio para a nobreza que ficava desonerada do pagamento do tributo, bem como o clero, partindo-se da premissa de que os templos e as autoridades religiosas eram a representação de divindade na terra, portanto instituir tributos aos entes religiosos seria considerado exigir tributo do Divino.

O ilustre Ruy Barbosa Nogueira detalha como se davam esses privilégios sob o ponto de vista político da imunidade tributária nos mais diversos períodos históricos:

“No tempo do Império Romano, os tributos eram chamados munerapelo seu caráter de múnus público. Tais tributos começaram a ser pesados e a surgirem privilégios de múnus particular, com a denominação de immunitas, no sentido de desoneração tributária. Na Idade Média, o clero, a nobreza e as pessoas, hoje dizemos de status social, obtinham imunidades numa verdadeira inversão de princípios da universalidade e da capacidade contributiva. lam ficando, tais pessoas com maior capacidade contributiva privilegiadas, enquanto as classes menos favorecidas mais oneradas.” (NOGUEIRA, 1995, p.102)

No mesmo sentido aduz Regina Helena Costa (2009, p.25):

“A nobreza não aceitava sua função de contribuinte. Para ela, cumpria aos proletários o encargo fiscal: ou melhor, seria papel do proletariado sustentá-los. Tal situação acabou por desembocar na Revolução Francesa, quando os benefícios não mais seriam exclusivamente de uma determinada classe social, consolidando o Estado Fiscal. Antes das Revoluções, entre elas a francesa, reinava uma situação na qual tanto o clero quanto a nobreza eram instituições autônomas.”

Após a dissolução do feudalismo, houve o surgimento do Estado patrimonial, onde a realeza se beneficiava da imunidade, e o impedimento de tributar o senhorio e a igreja servia como instrumento limitador do poder real, sendo estes dois entes agraciados com a imunidade como forma de homenagem.

Somente com a criação do Estado Moderno, a imunidade deixa de pertencer ao rei para pertencer ao Estado, passando assim por uma profunda transformação, deixando de ser considerado como forma de limitação do poder do Rei pela igreja e pela nobreza e passa a ser concebido, “limitação ao poder de tributar do Estado pelas liberdades preexistentes dos indivíduos” (TORRES, 1999, pg. 81)

No Brasil, na Constituição de 1824 já havia os primeiros indícios de imunidade tributária. Conforme aduz o artigo 179, XXXI e XXXII da referida Constituição:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos.

XXXII. A Instrução primaria, e gratuita a todos os Cidadãos.

Em breve análise do artigo exposto acima, verifique-se a preocupação de se estabelecer o socorro público e o ensino primário gratuito sem ônus para tais serviços, um esboço para uma redação mais abrangente e específica no futuro acerca da imunidade tributária.

Esta Constituição também modelou o princípio da capacidade contributiva, pois o templo religioso, por representar uma entidade sem fins lucrativos, não suportaria a carga tributária exigida dos outros contribuintes, merecendo tratamento diferenciado. A manifestação da crença no Brasil Imperial foi acolhida no artigo 5º desta Constituição nos seguintes termos:

Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo. (BRASIL, 1824).

Conforme este dispositivo, embora a Igreja Católica ter sido a Igreja constituída como religião oficial do Império, percebemos que há uma concessão até bastante progressista, ao liberar o “culto doméstico” de outras religiões, ou seja, as demais religiões eram toleradas pelo Estado, mas sua prática era permitida apenas em caráter particular. Contudo, com a proclamação da República e, conseqüentemente, a instauração do regime federativo fixa-se, no texto constitucional de 1891, regras e princípios

jurídicos do Estado de Direito de âmbito tributário, dentre os quais, as hipóteses de imunidades recíprocas entre os Estados e para cultos religiosos.

A Constituição de 1934 manteve a ideia da Constituição anterior e inovou incluindo os municípios nas imunidades recíprocas e a imunidade ao exercício profissional, na verdade o que se verificou foi uma previsão embrionária da imunidade tributária que foi consubstanciada na Constituição Federal de 1988.

As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram as imunidades dos cultos religiosos e esta autorizou a imunidade de partidos políticos, entidades educacionais e assistenciais, além do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. A imunidade da CF/1946 estava prevista nos seguintes termos:

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

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

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

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

A E.C n1/69, porém, inova ao conceder imunidade fiscal aos templos de qualquer culto, dispositivo copiado, quase que *ipsis litteris* no seu enunciado, pela Constituição atual, conforme consta no artigo 150, VI, b, §4º.

Por fim, com a Constituição de 1988 as imunidades tributárias se consagraram autonomamente, entre elas a imunidade de templos de qualquer culto, objeto deste estudo:

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;

Diante dessa breve historicidade a cerca do assunto, percebemos que as imunidades não são recentes e sofreram evoluções positivas com o passar dos anos,

numa visão macro podemos entender que o legislador teve a motivação protetiva de resguardar os templos e cultos religiosos, sem prejuízo da garantia prevista no artigo 150, VI, b. Importante salientar ainda que as imunidades expressas no referido dispositivo referem-se a tributos da espécie impostos.

## **2. Competência Tributária**

Para melhor compreendermos o conceito de imunidade tributária, se faz necessário definirmos o que vem a ser competência tributária. Segundo Sabbag (2011) “ A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda a instituição da exação tributaria”, atribuição essa que é outorgada pela Constituição Federal a União, Estados, Municípios e DF, de instituir seus respectivos tributos.

Roque Antônio Carraza ao discorrer sobre competência tributária, assim a define:

“Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.”

Em outras palavras, a Constituição não institui tributos, o poder de criar tributo é dividido entre os vários entes políticos, quem institui são os entes federados e as pessoas políticas, através de Lei, conferindo poderes de criar determinados tributos e definir seu alcance. Nesse sentido, observe as palavras de Amaro (2008, p.95):

“Numa Federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição Federal preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.

No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo - que mais de preto vai interessar-nos – o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes político, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Temos assim a competência tributária - ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.”

Portanto, podemos concluir que a competência tributária é a atribuição dada pela Constituição aos entes políticos do Estado, para criarem tributos, bem como definir seus alcances, no entanto, dever ser respeitado os preceitos de nossa Carta Magna.

### 3. Imunidade tributária

#### 3.1. Conceito de Imunidade

A palavra imunidade é originária do latim *immunitas*, que significa dispensa, isenção, liberdade.

A constituição federal de 1988, ao definir a competência tributária dos entes federativos, confere a eles o poder de instituir tributos, por conseguinte a própria constituição não quer que determinadas situações materiais sejam onerados por tributo. Conclui-se que a constituição federal autorizou a cobrança de tributos sobre determinadas situações, e também proibiu expressamente a cobrança sobre outras determinadas situações, pessoas e fatos, essa proibição dá-se o nome de imunidade.

Segundo Amílcar Falcão (1995, p. 167), imunidade é:

"Uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma ideia do modo seguinte: a Constituição faz, originalmente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, *clausula-a*, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional."

Destarte, há de se registrar que a imunidade tributária é instituto distinto da isenção tributária. A imunidade exclui a própria competência tributária. Isto significa que o legislador, em face da existência de norma constitucional vedatória, não detém competência para, mediante a edição de lei, atingir pessoas ou coisas imunes. As pessoas ou as coisas imunes não podem ensejar o surgimento da obrigação tributária. No caso da isenção tributária, o legislador competente para instituir o tributo decide que o tributo não incidirá em certas circunstâncias, ou relativamente a certas pessoas ou coisas. No caso de imunidade, o legislador sequer tem competência para instituir o imposto que possa atingir pessoa ou coisa imune.

A professora Regina Helena Costa, define Imunidade nos seguintes termos:

"Imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente de competência ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito publico subjetivo a certas

peçoas, nos termos por ele delimitados, de não se sujeitarem à tributação.” (COSTA, 2009, pag. 80)

De igual modo preleciona Luciano Amaro (2010, p. 174):

“A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”

Conclui-se que dos conceitos acima citados, Imunidade tributária é uma proteção que a Constituição Federal confere aos contribuintes. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada.

## **3.2 Classificação das Imunidades**

Sem querer esgotar as classificações das imunidades tributárias dadas pela doutrina, elencamos as mais relevantes e mais importantes para uma melhor compreensão do presente trabalho.

### **3.2.1. Imunidade subjetivas, objetivas e mistas**

Quanto ao modo de incidência, as imunidades podem ser classificadas em subjetivas (pessoas), objetivas (bens) e mistas (compreende ambas).

Brilhantemente explica Amaro (2010, p. 176):

“As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade.”

Abaixo, falaremos separadamente sobre as classificações das imunidades, conforme breve explanação que se antecedeu.

### **3.2.1.1 Imunidade Subjetiva**

É outorgada em razão de determinada pessoa; recai sobre o sujeito. Nela não se registra a presença de elementos objetivos (patrimônio, renda ou serviços) relacionados com as atividades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes (art.150, § 2º - 4º), mas tão somente como elementos balizadores da subjetividade em pauta.

As imunidades subjetivas, como se vinculam ao contribuinte, não vão se aplicar quando o imune for contribuinte de fato, pois este não é contribuinte. Assim, na alínea “a” do inciso VI do art. 150, ao vedar a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, a Constituição estabelece imunidade subjetiva, pois essa imunidade impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado. Nesse caso, a imunidade leva em consideração os atributos da pessoa titular do patrimônio, da renda ou dos serviços.

Segundo Regina Helena Costa (2006), a imunidade subjetiva ou pessoal é dirigida a uma pessoa, protegendo-se seu patrimônio, renda e serviços. Por exemplo: a não-tributação de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências em lei.

### **3.2.1.2. Imunidade Objetiva**

As imunidades objetivas estão relacionadas a determinados fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, apesar de também beneficiarem as pessoas. O art. 150, VI, “d” da CF trata sobre a imunidade objetiva, que proíbe a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre alguns objetos, tais como livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. As pessoas jurídicas, como gráfica, editoras e livrarias, não gozam de imunidade, por isso terão que recolher os impostos incidentes sobre as suas atividades.

Roque Antônio Carraza, acrescenta uma terceira classificação: As imunidades mistas, que por sua vez, revestem tanto o caráter objetivo, porque conferidas em função de determinado fato, bem ou situação e em razão do caráter subjetivo, posto que alcançam determinadas pessoas por sua natureza jurídica. Serve de exemplo a imunidade de produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 4º da CF).

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

4º O imposto previsto no inciso VI do caput;

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

A expressão templos de qualquer culto abrange quaisquer formas de religiosidade e quaisquer religiões: Não cabendo qualquer forma de discriminação, não há qualquer dúvida que a imunidade dos “templos de qualquer culto” classifica-se como imunidade objetiva, pois o que se protege é o culto, seus bens e atividades (não os bens ou rendas do sacerdote, ministro, pai-de-santo, etc.). Nenhum dos entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) pode cobrar ou instituir impostos sobre os templos. A Lei n. 3.193/57 disciplina o procedimento a ser observado para que se obtenha a declaração da imunidade.

### **3.2.1 Imunidades Genéricas e Específicas**

Quanto ao grau de sua amplitude, temos as chamadas imunidades genéricas ou específicas.

As imunidades genéricas são aquelas que incidem em todas as pessoas políticas e que são dirigidas a todas espécies de tributos que recaiam sobre o patrimônio renda e serviços das entidades mencionadas no art. 150, VI da CF/88 §§ 2º a 4º do mesmo artigo, abrangendo a imunidade recíproca, dos templos, dos partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores, entidades de educação e de assistência social. As imunidades genéricas, portanto, tem por fundamento de validade a não incidência dos impostos previstos na Constituição Federal.

Por outro lado, as imunidades específicas, são aquelas em geral restritas a uma espécie tributária específica. englobando também taxas e contribuições especiais. São as seguintes imunidades presentes abarcadas por nossa Constituição Pátria:

Imunidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos a pessoa maior de 65 anos cuja renda total seja constituída, exclusivamente de rendimentos de trabalho, ao Imposto de Renda; Imunidade ao Imposto sobre Produtos Industrializados de produtos destinados ao exterior; Imunidade de pequenas glebas rurais ao Imposto Territorial Rural; Imunidade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, destinados a exploração; Imunidade ao ICMS das operações que se destinam a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; Imunidade em relação ao IOF do outro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial; Imunidade em relação a qualquer outro tributo exceto ao ICMS, ISS e Imposto de Exportação nas operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país; Imunidade em relação ao Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e da transmissão de bens ou direitos decorrentes da fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica; Imunidade em relação a impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

### **3.2.2. Imunidades explícitas e implícitas**

Quanto a forma de previsão as imunidades podem ser explícitas ou implícitas.

As imunidades explícitas são aquelas previstas de forma expressa na Constituição, são a regra no sistema tributário nacional, como a imunidade dos templos e dos livros.

Já as imunidades implícitas são aquelas imunidades que existiriam mesmo que não estivesse normas expressa na Constituição, diante de tal situação são obtidas através de princípios de nosso ordenamento jurídico, como exemplo a imunidade recíproca das pessoas políticas, porque mesmo se não houvesse sido expressamente prevista pelo constituinte, faria parte do nosso ordenamento jurídico, pois decorre do princípio federativo de nossa Carta Magna.

### **3.2.3. Imunidades condicionadas e incondicionadas.**

Quanto a necessidade ou não de regulamentação das imunidades tributárias, elas podem ser classificadas em condicionadas e incondicionadas.

Por imunidades condicionadas, se entendem aquelas que só operam plenamente mediante norma regulamentadora no âmbito infraconstitucional. Em outras palavras. Trata-se, pois, de verdadeira norma de eficácia limitadas, conforme acrescenta o mestre José Afonso da Silva. Como exemplo podemos citar o art. 150, VI, alínea “c” da CF, que prevê a impossibilidade de se tributar o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos definidos em lei complementar, conforme determina o art. 146, II, da Constituição.

As imunidades de eficácia incondicionada, são também conhecidas por norma de eficácia plena, ou seja, dispensa qualquer regulamentação no âmbito da legislação infraconstitucional para produzir seus efeitos, além do mais o beneficiado não precisa cumprir qualquer obrigação para ter garantido a viabilidade da não-incidência tributária. São diversos os exemplos de eficácia incondicionada, entre elas a imunidade aos templos de qualquer culto, objeto de estudo do presente trabalho.

### **3.2.4. Imunidades ontológicas e políticas**

As imunidades se diferem quanto a sua origem, de serem ou não consequências necessárias de um princípio constitucional.

As imunidades ontológicas, caracterizam-se por serem decorrentes de princípios e valores constitucionais, de forma que, mesmo que excluídas do texto Constitucional, conservam-se, pois não fluem da vontade política do legislador, mas dos critérios dos próprios valores constitucionais.

Por sua vez, as imunidades políticas são conferidas diretamente pela escolha política do legislador, visando a promoção de outros princípios constitucionais. Como exemplo, temos: as imunidades dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores

e dos partidos políticos e suas fundações, também as imunidades dos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

### 3.3. IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade tributária recíproca emergiu da construção jurisprudencial da Suprema Corte norte americana, a partir do caso *McCulloch vs Maryland* (1819), onde se discutia a possibilidade de não haver mais a incidência de impostos estaduais sobre um banco cujo proprietário era a União, tal caso se expandiu, e a questão da imunidade recíproca, conseqüentemente contribuiu no desenvolvimento de outras Constituições Federativas. No Brasil, a partir da Constituição de 1891, influenciado por Rui Barbosa, iniciou-se a adoção intuições políticas norte-americanas.

Nesta evolução histórica, estatui o artigo 150, VI da CF/88 que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: Instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Fundamentada uma interpretação teológica finalista.

A imunidade recíproca aludido no referido dispositivo constitucional, decorre do princípio federativo e do princípio da isonomia das pessoas políticas, pelo primeiro se entende que se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferindo em sua autonomia, intervindo assim na “forma federativa do Estado” (art. 60, § 4º, I da CF), o que é intolerável por se tratar de cláusula pétrea. Pelo princípio da isonomia, Carraza (2007, p. 705), leciona que tendo em vista que a tributação por meio de impostos pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado, é defeso às pessoas políticas uma vez que existe igualdade jurídica entre elas.

Nas palavras ainda de Carraza (2007, p. 708):

“Esta é a chamada imunidade recíproca e decorre naturalmente seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas. Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia leva-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas cláusulas pétreas que não será sequer objeto de deliberação

a proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a forma federativa de Estado” (art. 60, § 4º, I). Se nem a emenda constitucional pode tender a abolir a forma federativa de Estado, muito menos poderá fazê-lo a lei tributária, exigindo imposto de uma pessoa política.”

Por outro lado, o § 3º do mesmo artigo dispõe que As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. Destarte, o princípio da imunidade recíproca, só alcança o ente político, quando mesmo está exercendo a sua atividade finalística, sendo excluído tal instituto quando o patrimônio, a renda e o serviços estejam ligados a atividade econômica.

Sobre o tema Carraza, assevera que:

“se o ente político que explora atividade econômica pudesse desfrutar desse privilégio fiscal, ou seja, a imunidade tributária, estariam fazendo concorrência desleal com as empresas privadas, haja vista que, por estarem livres da tributação, seus produtos e serviços conseqüentemente ficariam mais baratos do que de uma empresa privada.”

Hugo de Brito Machado ( 2009, p. 283), faz a seguinte ressalva:

“É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa”

Portanto, a imunidade recíproca evita que entes públicos tributem outros entes públicos, em atendimento a preservação do pacto federativo, uma vez que a tributação visa transferir recursos financeiros dos entes privados para os entes públicos.

### **3.4. DISTINÇÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO**

Se faz necessária a diferenciação destes dois vocábulos, que nos gera bastante dúvidas ou até mesmo acharmos que são palavras sinônimas, no entanto são figuras jurídicas distintas, conforme explica Hugo de Brito Machado:

“a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu suporte fático; c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinada fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.” (MACHADO, 2009. p.230).

Acrescenta Luciano Amaro (2010, p. 305):

“A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que ode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exercite a competência tributária.”

Imunidade, de acordo com o dicionário de língua portuguesa é uma proteção que a Constituição Federal confere aos contribuintes. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada. Em outras palavras, a imunidade é a proibição amparada pelo constituição de não tributar.

assim sustenta Amaro:

“A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.” (2010, p. 148/149)

A isenção por sua vez tem por natureza a norma legal de renúncia que o sujeito ativo faz de determinado tributo constitucional, utilizando-se para isto de leis infraconstitucionais, podendo apenas ser revogada ou alterada por meio de Emenda Constitucional. Prevista nos artigos 176/177 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.” (BRASIL, 1966).

Roque Antônio Carrazza entende que:

“ A isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sejam alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuinte que reúne todas as condições para suportar a tributação”. (CARRAZZA, 2008, p. 979)

Vê-se que a clara diferenciação destes dois institutos se dá pelo fato da imunidade estar previamente prevista no âmbito constitucional, porém não contempla pessoa física, caracterizando-se também como cláusula pétrea limitando os poderes das pessoas políticas de tributar ao passo que na isenção o ente político tem competência para instituir o tributo por expressão infraconstitucional de Lei.

#### **4. A Imunidade religiosa e a Constituição Brasileira de 1988**

Os legisladores da Constituição Federal de 1988 demonstram a fé em certos valores espirituais, procurando protegê-los e preservá-los invocando a proteção divina para promulgar o texto da Carta Magna Brasileira, tem-se a seguinte inscrição no preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil, in verbis:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.” (BRASIL, 1988)

Ora a imunidade tributária em que trata esse presente trabalho tem relação direta ao livre exercício de cultos religiosos, bem como valorizar a dignidade da pessoa humana, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Como consequência da liberdade de crença, a liberdade de culto prevê que a externalização espiritual necessita de um local físico para sua manifestação, isto é, a liberdade de culto é a exteriorização pública (popular) da liberdade de crença, bem como é o suporte para manifestação da liberdade de cultuar a religião escolhida, tendo os parlamentares constituintes sentindo a necessidade da proteção da liberdade de pensamento, que envolve naturalmente a liberdade religiosa, e buscaram estabelecer no art. 5º, inciso VI, a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, além de assegurar o livre exercício dos cultos religiosos.

Art. 5º [...]

[...] IV - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantia, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias". (BRASIL, 1988).

De outro modo, a Constituição Federal em seu art. 19, caput e inciso I, impõe Estado não pode adotar uma religião oficial:

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

I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”. (BRASIL, 1998)

Porém, a Constituição não foi clara na definição da imunidade tributária de templos de qualquer culto, (art.150, VI, “b”), por ter sido muito sintética na redação do § 4º, a expressão abrange não só as o templo da Igreja onde acontecem os cultos, como também, a Casa do Pastor, Convento, Centro de Formação de Rabinos, Seminários, Casa Paroquial, Imóveis que facilitam o culto, veículos utilizados para atividades pastorais, como o templo móvel onde quer que se congreguem os fiéis, ali é um templo.

## **5. Imunidade dos templos de qualquer culto.**

### **5.1 Breve histórico no Brasil**

Conforme visto anteriormente, a imunidade tributaria dos templos de qualquer culto, esta está prevista no Art. 150, VI, "b", da Constituição Federal, visando garantir a liberdade religiosa e de crença.

No entendimento de Eduardo Sabbag, na sua obra Manual de Direito tributário, temos a seguinte definição das imunidades dos templos religiosos como:

“ A imunidade dos templos religiosos demarca uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Não se trata de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de "imunidade religiosa". (2012, p.322).

tal seguridade a liberdade de culto foi erigido à categoria de direito pético, pois esta previsto no texto constitucional em seu artigo 5º., VI, sendo a imunidade religiosa uma das garantidoras dessa cláusula pétrea.

### 5.1.1 O Laicismo no Brasil

O tema tem sido enfrentado por um processo histórico, Aloisio Cristovam Santos Júnior (2010), apresenta a diferenciação entre laicismo e laicidade. O laicismo seria uma “doutrina filosófica que pretende enclausurar a religião dentro do mundo da consciência, reduzindo-a a um assunto de foro íntimo; pugna pela indiferença do Estado em relação à religião, que deveria ser impermeável à influência religiosa”.

A laicidade, por sua vez, segundo o autor, “seria uma separação respeitosa na qual apenas se encara o poder político como atividade autônoma no que diz respeito às confissões religiosas.”

Logo, um Estado Laico é aquele que visa proteger e garantir a liberdade religiosa de cada cidadão, evitando que determinada religião exerça influência ou até mesmo o controle estatal, assim, nas palavras do professor Daniel Sarmiento.

A laicidade estatal, que é adotada na maioria das democracias ocidentais contemporâneas, é um princípio que opera em duas direções. Por um lado, ela salvaguarda as diversas confissões religiosas do risco de intervenções abusivas do Estado nas suas questões internas, concernentes a aspectos como os valores e doutrinas professados, a forma de cultuá-los, a sua organização institucional, os seus processos de tomada de decisões, a forma e o critério de seleção dos seus sacerdotes e membros. Mas, do outro lado, a laicidade também protege o Estado de influências indevidas provenientes da seara religiosa, impedindo todo o tipo de confusão entre o poder secular e democrático, em que estão investidas as autoridades públicas, e qualquer confissão religiosa, inclusive a majoritária. (2009, p. 214).

Embora, o Brasil atualmente seja um país laico, porém nem sempre foi assim, em especial a Constituição de 1824, conhecida também como Carta Magna do Império, embora em parte era assegurada a liberdade religiosa, a religião Católica Apostólica Romana continuaria a ser a religião do oficial império. Destarte, se observa que a conjuntura social brasileira sempre se orientou com a ideia do Divino. Um exemplo disso é a frase em cédulas nacionais com os dizeres “ Deus seja louvado”. Segundo

Sabbag, O fato de sermos um Estado laico não significa que deixamos de ser “teístas”. Como é sabido, o Brasil é laico e teísta.

Ainda nas lição do Mestre Eduardo Sabbag: No plano histórico, é importante frisar, de início, que o Brasil é um país majoritariamente católico, porém laico (ou leigo), isto é, aquele que não professa uma dada “religião de Estado”, dita “religião oficial”.

Embora, toleradas outras formas de liturgias, a elas eram resguardados apenas o direito ao culto doméstico, ou particular em locais com esta destinação, não podendo se exteriorizar com templos.

“No Brasil Republicano, a religião de Estado cedeu passo a um “Estado de religiões”, ou seja, a um Estado não confessional, à semelhança da maioria dos países espalhados pelo mundo. Entretanto, à guisa de curiosidade, sabe-se que, até os dias atuais, muitos Estados mantêm-se confessionais – países em que uma única confissão religiosa é reconhecida oficialmente pelo Estado, recebendo, em certos casos, os privilégios decorrentes dessa condição. Assim, adotam como religião oficial o Islamismo (a Arábia Saudita, o Afeganistão, o Egito, o Irã, o Iraque, a Jordânia e outros); o Catolicismo (o Vaticano, a Argentina, a Costa Rica, o Peru e outros); o Budismo (a Tailândia); o Hinduísmo (o Nepal); o Protestantismo Anglicano (o Reino Unido); e o Protestantismo Luterano (a Dinamarca e a Noruega).” (SABBAG, 2012, p. 322).

O Estado apenas se tornou laico no em 1890, através do Decreto nº 119-A de 07 de janeiro de 1890 redigido por Rui Barbosa, graças a proclamação da república, deixando de ser um Estado confessional para ser um Estado laico embora a monarquia ainda adota-se oficialmente o catolicismo, a república porém não mais adotou nenhuma religião como oficial.

## 5.2 Conceito de templo

Assim define o dicionário Aurélio a palavra templo como sendo “Casa de oração em que se adora uma divindade”.

No mesmo sentido o renomado dicionário MICHAELIS apresenta os seguintes significados para a palavra templo: “Na Roma antiga, local elevado e descoberto, con-

sagrado pelos áugures, destinado às atividades sagradas”; “Edifício público construído em honra de uma ou mais divindades”; “Edifício onde se realiza culto religioso”. (MICHAELIS, 2016).

Para Aliomar Baleeiro:

“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 pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou pratica religiosa.” (BALEIRO, 1960, p 182)

Roque Antônio Carraza adota uma interpretação mais abrangente para o termo templo:

“São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se ‘anexos dos templos’ todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto” (Curso de Direito Constitucional Tributário, 24. Ed. 2008, p.280).

E nos dizeres de Sabbag:

“No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a existência, vista em si mesma. Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da universitas rerum, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da universitas juris, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.”(2012, p. 327).

Tendo em vista a amplitude semântica do conceito de templo, Sabbag traz três teorias acerca da definição do que venha a ser templo. São elas:

- I) Teoria Clássico-Restritiva: Templo-Lugar;
- II) Teoria Clássico- Liberal: Templo-Atividade e
- III) Teoria Moderna: Templo-Entidade.

Pela primeira teoria o templo compreende ao local da realização das cerimônias religiosas. nem mesmo alcançando as dependências anexas como as casas paroquiais e salas de catequese. Teoria defendida por Paulo Barros ao dizer que “edificações

onde se realizarem esses rituais haverão de se considerar templos”. Ou seja, Seria imune, portanto, apenas o imóvel onde é celebrado o culto.

Já a teoria clássico-liberal, conceitua o templo de acordo com a atividade exercida, seriam imunes, assim, não apenas o imóvel onde se celebra o culto, mas também seus anexos, ou seja, tudo aquilo que for necessário para a celebração da liturgia. Tese defendida por Aliomar Baleeiro, pois segundo entendimento próprio, templo não é: apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos (BALEIRO, 2003, p. 137), são defensores dessa teoria, Roque Antonio Carraza e Hugo de Brito Machado.

Por “anexo” por força de compreensão, esclarece Carraza:

“Anexos são todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto ou dele decorrem. Assim, são “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, etc, desde que é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos etc. Neste ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.” (2004, p. 689)

Finalmente para a terceira teoria, chamada de moderna, o conceito de templo seria bem mais amplo que as teorias anteriores, revela que a conotação dos templos de qualquer culto não se limitaria aos prédios e seus anexos, mas sim, a própria instituição religiosa. Dessa maneira, o conceito de templo aproxima-se muito mais da concepção de organização religiosa.

Eduardo Sabbag sustenta que:

“No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a existência, vista em si mesma. Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da universitas rerum, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da universitas juris, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.”(2012, p. 327).

Confirmando tudo o que foi exposto acima sobre a teoria moderna o STF assim

se posiciona quanto à abrangência da imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTELATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO.

I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatário.

Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, com imposição de multa, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Menezes Direito. 1ª Turma, 23.06.2009. (Acesso em: 30 de maio de 2014).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição do Brasil, 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. Precedente. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.

Decisão A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. 2ª Turma, 26.06.2007.

Por fim, nos o artigo 150, § 4º, da Constituição Federal, preceitua que:

“§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (BRASIL, 1824).

Assim, segundo mencionado artigo, a expressão “entidades” transpassa o mero conceito de edificação destinada às cerimônias religiosas para abarcar a organização religiosa com tudo que está relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

Apesar de tais teorias, o melhor concepção de templo e que mais se adequa à Constituição Federal, atendendo a finalidade da Imunidade Tributária é a teoria do templo como entidade, pois engloba todos os bens e serviços destinados à consecução dos objetivos finalísticos da entidade religiosa.

### 5.3 Finalidades essenciais do templo

Em primeiro lugar, há de se destacar que o artigo 150, VI, alínea “b” da Constituição Federal, deve ser analisado conjuntamente com o § 4º do mesmo artigo. Desta forma é essencial a releitura do referido artigo, que assim dispõe:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.(BRASIL, 1988).

Importante se faz analisar o que são as finalidades essenciais contidas neste dispositivo, haja vista que a imunidade apenas alcançam as atividades essenciais dos templos de qualquer culto.

A Professora Regina Helena Costa, escreve sobre o assunto, nos seguintes dizeres:

“São aquelas inerentes à própria natureza da entidade. Vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituições. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são à pratica do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.”( COSTA, 2009, p. 231)

Nesse sentido se manifesta Roque Antônio Carraza em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário:

O § 4º do art. 150 da CF, ao aludir às “finalidades essenciais”, não está a cuidar – ao contrário do que uma primeira leitura revela – do modo pelo qual os recursos são carreados pra a Igreja, mas sim, do lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta (2014, p.890).

Vittorio Cassone, leciona que as entidades religiosas têm personalidade jurídica de direito privado, que, como tal, possui deveres e obrigações civis, as quais são entidades sem fins econômicos e cujo estatuto deve conter obrigatoriamente as suas finalidades, com base nos seus princípios, doutrina e visão. Neste sentido, nosso Código Civil, Lei 10.406/2002, determina as espécies de pessoa jurídica (que determina a obrigatoriedade de especificar as finalidades no Estatuto das associações):

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

- as associações;
- as sociedades;
- as fundações.

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. O artigo 45:

(,,)

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterà:

- I - a denominação, os fins e a sede da associação;
- II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

(...)

Art. 55. Os associados devem ter iguais direitos, se o estatuto não dispuser o contrário.

Para boa parte da doutrina, a finalidade essencial das entidades não está atrelada ao cunho social, mas sim a manutenção do templo, voltadas as práticas litúrgicas, tendo como limitação ao § 4º, a impossibilidade de distribuição dos rendimentos e bens auferidos pela igreja ao líderes religiosos e muito menos a terceiros, assim melhor esclarece o especialista em Direito Tributário Aires Barreto:

“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 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 realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. [...]

Se essas entidades têm imóveis, não se espera que eles fiquem ociosos. Se elas possuem terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se são titulares de prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. Se têm maquinaria e pessoal especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem. Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. Esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços não auferissem rendas. [...]

Seja em se tratando de templo, de partido político, de suas fundações, de instituição de educação ou de assistência social, o que a Constituição protege são os fins consistentes na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação de educação e no oferecimento de assistência social. O que a constituição veda é a distribuição de 'lucros'."(2009, p. 62 e 63).

Dessa forma se verifica que a finalidade primordial do templo no que tange a imunidade não é a obtenção de lucro e sim a sua manutenção do direito fundamental da liberdade de culto e por conseguinte o acesso à informação, a liberdade de expressão resguardos, exercendo assim a religião um papel muito importante na sociedade.

#### 5.4 Conceito de culto

Questão que se faz importante para entendermos o presente trabalho seria a definição do que seria culto. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a locução “culto” se refere a “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”

Já o professor Roque Antonio Carrazza, defende uma interpretação de culto no sentido de confissão religiosa:

“Confissão religiosa nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamenta de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionista etc.) (2011, p. 828).

Importante se faz destacar que, a palavra “ de qualquer culto” inserida no texto constitucional, abrange todas e quaisquer práticas religiosas lícitas, independentemente de ser constante ou periódica, origem cultural, tipos de liturgia, porém devendo

sempre respeitar os valores morais e religiosos, sob pena da não concessão da imunidade religiosa aos templos de qualquer culto.

Portanto, nossa ordenamento não aceita tipos de seitas incitam a violência, que adotem em sua prática litúrgica, sacrifícios de animais ou até mesmo de humanos.

“A imunidade tributária religiosa é uma imunidade de natureza subjetiva. Há muito tempo o Supremo tribunal Federal pacificou o entendimento de que o vocábulo “templo” não se restringe somente à edificação na qual o grupo religioso desenvolve as suas atividades e cultos, e vai mais além, abrangendo a entidade religiosa como um todo. A base legal que levou o STF a tal entendimento é o parágrafo 4º do art. 150 da CF que, literalmente, se refere a “entidades”, ou seja, a “pessoas jurídicas”. O fundamento da imunidade ora em estudo é tão somente a liberdade religiosa, tendo em vista que o Brasil é um país laico, ou seja, não possui religião oficial. Sendo assim, todos e quaisquer templos religiosos gozam de tal prerrogativa tributária, bastando apenas que sejam reconhecidos como religião. Em contrapartida com isso, alguns doutrinadores mais conservadores defendem que devem ser excluídas do conceito de religião e, com isso, deixam de gozar da imunidade tributária religiosa, as seitas (ilegais) nas quais, em seus cultos, haja a violação dos direitos humanos, a prática de sacrifícios a animais e humanos bastante recorrentes em seitas de culto ao demônio.” (SILVA, 2013, s/p.)

No mesmo sentido aduz Leandro Paulsen:

A imunidade a impostos que beneficia os “templos de qualquer culto” abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto “por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus”. (Curso de Direito Tributário completo, 2012, p.70)

Diante de tais considerações, Ives Gandra Martins expõe que a restrição a concessão da imunidade, não apenas deve se restringir aos os cultos satanistas, mas a toda forma de liturgia que negue a existência de Deus:

“Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada 'sob a proteção de Deus' seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior.”

Desta maneira, o termologia real de culto objetivado pelo constituinte, está ligado a reunião de pessoas para o ato de adoração à divindade, de disseminar a fé ao atendimento dos preceitos fundamentais, principalmente a liberdade de crença e culto prevista na Constituição Federal.

## **6. A Imunidade religiosa aos cemitérios e as lojas maçônicas**

Por se tratar de tema complexo e muitas vezes polemico, a imunidade tributaria deve ser analisada de forma ampla, podendo ou não incidir indiretamente em outras entidades, analisaremos neste contexto a sua aplicabilidade aos cemitérios e a loja maçônica.

### **6.1 A imunidade religiosa e os cemitérios**

A palavra cemitério tem origem na expressão grega “*kimitírion*”, fazendo alusão ao local de repouso, posteriormente adotado pelo latim “*coemeterium*”, designado pelos primeiros cristãos aos terrenos destinados ao túmulo dos mortos. Juridicamente falando os cemitérios são bens imóveis, públicos ou privados, de uso especial.

Para muitos o cemitério é considerado como campo sagrado, desta feita o cemitério se torna um local de prestação de culto e de expressão de fé religiosa, como por exemplo o dia de finados no Brasil, onde milhões de pessoas se dirigem ao túmulo de seus estes queridos que partiram, para rezarem.

Em 2008 a sociedade da Igreja de São Jorge ajuizou o Recurso Extraordinário nº 578.562-9 do STF, em face do Cemitério Britânico contra o Município de Salvador, que teve a imunidade tributário sobre o Cemitério negada pelo Tribunal de Justiça da Bahia:

O ex-ministro Carlos Ayres Brito em seu voto expõe brilhantemente seu entendimento que nos cemitério há uma atmosfera de todas as religiosidade:

“E eu tendo, também, a compreender os cemitérios como uma espécie, cada um deles, de templo heterodoxo. Por que heterodoxo? Porque a céu aberto, mas sem deixar de ser um local de culto aos nossos mortos [...] é o reino do amorfo, mas que nem por isso deixa de se ligar aos vivos por um vínculo de forte crença. Tanto assim que nós chamamos, e a imprensa chama, os cemitérios de “campo santo”. Não é à toa esse nome de campo santo. E nele, no cemitério, há como que todos os cultos reunidos, vale dizer, há uma ambiência, um clima, uma atmosfera de todas as religiosidades”. (STF. RE 578.562).

Tendo por fim o STF, conferindo imunidade tributária aos cemitérios de cunho religioso:

“Decisão: O Tribunal, a unanimidade e nos termos do voto do relator, deu provimento ao recurso. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pela recorrente o Dr. Augusto Aras. Plenário, 1.05.2008”.

Sob esse contexto, o STF pacificou que o cemitério é uma extensão ao templo de qualquer culto por preservar todas as características de um templo destinado a práticas religiosas.

### 6.1.1 Imunidade Tributária dos Cemitérios Públicos

Os cemitérios de natureza pública como bem público, é de uso comum do povo, conceitua bens público Hely Lopes Meirelles (2004, p. 493), nos seguintes dizeres: são todas as coisas, corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis e semoventes, créditos, direitos e ações que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, fundacionais e empresas governamentais.

Via de regra, os cemitérios públicos são de competência municipal de uso especial. Sendo, o Poder Público detentor da propriedade das sepulturas. Assim, nas palavras do jurista Hely Lopes Meirelles:

“Os terrenos dos cemitérios municipais são bens públicos de uso especial, razão pela qual não podem ser alienados, mas simplesmente concedidos aos particulares para as sepulturas, na forma do respectivo regulamento local. Daí a exata afirmativa de Trobatas de que “a concessão de uso de terrenos de cemitérios é um modo de utilização privativa do domínio público, segundo a sua destinação específica”. Essa concessão de uso é revogável desde que ocorram motivos de interesse público ou seu titular descumpra as normas de utilização, consoante tem entendimento uniforme os Tribunais.” (MEIRELLES, 2008, p. 256)

E como bens públicos, gozam de imunidade recíproca, previsão essa constante do art. 150 VI, “a”, CF/1988, que proíbe a imputação de impostos de uma entidade política federativa a outra.

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) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;  
(...)  
(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, (a), é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, (a), e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas (b) e (c), compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Em sua clássica obra da literatura brasileira, limitações constitucionais ao poder de Tributar, Aliomar Baleeiro (1951, p. 57), traz que:

“A sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de direito público interno, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, poderá exigir imposto sobre bens, rendas e serviços de outra.” (art. 31, V, “a”).

Sobre o mesmo tema, Luciano Amaro explica que:

(...) exclui a possibilidade de tributação do patrimônio, renda e serviços de cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por qualquer uma das demais pessoas políticas (art. 150, VI, a). Cada uma delas não pode exigir tributo que grave o patrimônio, a renda ou os serviços das demais, daí derivando a designação de imunidade recíproca.

Conforme o que foi brevemente exposto, percebe-se que os cemitérios públicos fazem jus a imunidade recíproca pelo fato de serem bens públicos. Questão essa pacificada tanto na doutrina quanto na jurisprudência, motivo pelo qual não há em se falar da aplicabilidade da imunidade aos templos de qualquer culto, pois os cemitérios gozam de reciprocidade tributária.

### **6.1.2 Imunidade Tributária dos Cemitérios Privados**

O poder público por muitas vezes pode ter dificuldades em garantir a prestação de serviços fundamentais, podendo assim confiar a terceiros as suas funções. Os cemitérios privados podem ser explorados tanto pela igreja, no sentido de manifestação de crença religiosa, bem como por ente privado, por meio de concessão ou permissão por parte do município, definindo a modalidade de acordo com interesse do coletivo local. Porém, continua sendo do município a responsabilidade de supervisão e fiscalização dos cemitérios privados.

Desta forma, no caso dos cemitérios privados não há que se falar mais em imunidade recíproca, como no caso da imunidade tributária dos cemitérios públicos, mas sim de imunidade tributária aos templos de qualquer culto, isso porque de acordo com o STF os cemitérios são considerados extensões aos templos religiosos. Entretanto, quanto a exploração dos cemitérios com a finalidade lucrativa, nem a jurisprudência nem a doutrina reconhece o privilégio da imunidade tributária, ainda que seja

o próprio Estado o titular de tal exploração. Assim, leciona Hugo de Brito Machado:

“Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para as atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos.”( MACHADO, 2010., p. 288)

Em sentido contrario ao exposto por Hugo de Brito Machado, expõe o tributarista Ives Gandra Martins:

(...) Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência mais livre de impostos. Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, em minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º e 150, § 4º, impõem a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitária. Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, 1 porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.

Conclui-se portanto que, a renda obtida através da exploração de lucro por parte do cemitério privado não poderá ser contemplada pela imunidade, pois não atinge a finalidade essencial da entidade, o que legitima a incidência da tributação.

## **6.2 A imunidade religiosa e as lojas maçônicas**

Tema essa por escasso por parte da doutrina. Um dos dicionários mais atuais da língua portuguesa, o dicionário Michellis nos traz uma sucinta definição de maçonaria, qual seja: Sociedade semissecreta com o objetivo de praticar a fraternidade e a filantropia entre seus membros. Divide-se em grupos, denominados lojas, que usam

sinais e emblemas para se reconhecerem; seus membros se classificam como aprendizes, companheiros e mestres, que obedecem ao venerável.

E nas palavras Rizzardo da Camino, um dos fundadores da academia maçônica de letras, dispõe que:

“A definição mais simples que se possa referir é que a Maçonaria é uma sociedade secreta. O ritual iniciático a define: ‘Uma Instituição que tem por objetivo tornar feliz a Humanidade, pelo amor, pelo aperfeiçoamento dos costumes, pela tolerância, pela igualdade e pelo respeito à autoridade e à religião’”. Essa definição representa, no entanto, apenas um comportamento exterior, uma vez que a Maçonaria agrega um grupo de iniciados que, além de amarem o próximo, amam-se a si mesmos, evoluindo mentalmente, na incessante busca do saber. Toda instituição que recebe seus adeptos por meio de processo iniciático foge do comum, pois, existindo uma ‘seleção’, a Maçonaria ocupa-se dos problemas superiores, fugindo do vulgar. O maçom, como elemento componente da instituição, por sua vez, deve comprovar pertencer a uma entidade seletiva e destacar-se do mundo profano, por exemplo. Não se reconhece o maçom pelo ‘sinal’, pela ‘palavra de passe’, mas pela conduta. O maçom foi ‘pinçado’ mercê da vontade do grande arquiteto do universo, que é Deus, entre milhares de pessoas; é um ‘destaque’ e por esse motivo ele faz jus às benesses que a Maçonaria dispensa. O maçom deve, a todo momento, ser grato por ter sido ‘chamado’ e demonstrar essa gratidão pelo seu viver.” (1995, p. 232).

A grande questão que envolve as lojas maçônicas e o privilégio da imunidade, e o reconhecimento da maçonaria como religião, questão essa que divide opiniões, nos dizeres de Eduardo Sabbag (2013, p. 337), a religião é um conceito aberto, se encaixando desta maneira as lojas maçônicas:

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

Ademais, o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n. 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar n. 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito Federal, prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por “templos maçônicos”. É curioso observar que o legislador distrital, ao dispor sobre a isenção de IPTU para as lojas maçônicas, referiu-se textualmente a estas como “templos religiosos”.

Note o artigo mencionado:

“Ficam isentos do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos e religiosos, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar”. (LC 363-01).

Para tal corrente, o risco de não se buscar um conceito mais abrangente do que é religião, é a exclusão das crenças dos grupos minoritários, como aduz Carraza (1997, p 399) “ tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade ”.

Um grande divisor de águas quanto a discussão se templos maçônicos são abrangidos ou não pelo conceito de “templo de qualquer culto”, foi o Recurso extraordinário 562.351/RS, que desconsiderou a maçonaria como religião para a incidência da imunidade reconhecida aos templos. Na decisão, o ministro Ricardo Lewandowski, relator do caso, foi seguido pelos ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e Carmén Lúcia, ficando vencido o ministro Marco Aurélio que defende não se poder negar a existência de cultos na prática maçônica. O Ministro Lewandowski, destacou um trecho do texto do site da Loja Maçônica Grande Oriente do Rio Grande do Sul que diz que a Maçonaria “não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos”

Face ao exposto, quanto à incidência da imunidade reconhecida aos templos, tem-se por predominante a entendimento desconsiderando a maçonaria uma religião.

## **7. Posição do Supremo Tribunal Federal: R.E 325.822-2/SP**

Importante se faz transcrevermos o Recurso extraordinário 325.882-2/SP, julgado em dezembro de 2002, que ficou conhecido como o *leading case*, pela ampliação da ideia de imunidade dos templos de qualquer culto, onde havia muita expectativa acerca da posição que iria tomar a mais alta corte do país, tornando se assim um viés para posteriores decisões judiciais sobre o assunto, além de precedente para a corrente que tinha uma visão mais extensiva e liberal sobre o assunto ora em questão. Vamos a análise fática da caso, nas palavras de Ricardo Silva:

“a Diocese de Jales e três paróquias insurgiram-se contra acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que restringiu a imunidade dos templos de qualquer culto aos imóveis em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem aos fiéis, excluindo, todavia, da garantia constitucional, os centros pastorais ou de formação humano-religiosa, os locais de reunião e administração, as residências dos padres e religiosos encarregados dos trabalhos da igreja, bem como os imóveis alugados para

arrecadar fundos para o cumprimento dos objetivos estatutários da instituição (2006, p. 35)”

Neste processo, diante da decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo de que a imunidade tributária não era extensiva a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales, restringida aos locais onde se realizavam as celebrações e aos espaços que servem aos fiéis a recorrente alegou que, como entidade exercia subsidiariamente a função do Estado. Caso esse apreciado pelo Superior Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário, havendo divergência entre os votos dos Ministros. O Ministro Ilmar Galvão relator do caso, votou pela manutenção o entendimento do acórdão, referindo-se a letra “b” do inciso VI do artigo 150 da CF, de forma restritiva, portanto, não alcançando “os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”, vejamos pois, as suas exposições:

“Com efeito, esta corte por ambas as turmas, tem reconhecimento o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre moveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros de entidade (RS 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos ( RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública(AGRAG 155.822)Só que, em todos esses casos e em outro semelhante apelo extremo foi processado sob alínea c do dispositivo constitucional acima citado, que veda a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”. No presente caso, contudo, alínea invocada, desde a propositura da ação, é a b(“templos de qualquer culto”), repousando unicamente sobre ela- que foi devidamente prequestionada- a discussão do tema. Sendo assim, não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este tribunal vem imprimindo à matéria sob o palio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, “lotes vagos e prédios comerciais dados a locação”. Confirma-se o magistério de Hely Lopes Meireles, em que se espelhou a decisão recorrida (...).Com efeito, referindo-se o § 4º do art. 150 às imunidades das letras b e c do inciso VI do mencionado dispositivo, é fora de dúvida que, no tocante à letra b, há de ser interpretado no sentido de aplicar-se “no que couber”, isto é entender-se que a imunidade, no caso, compreende não apenas os bens patrimoniais que compõe o templo de qualquer culto com seus anexos, como a casa paroquial, a casa da residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento, contíguas, mas também as rendas resultantes das contribuições dos fieis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados, todos, com as finalidades do culto. Portanto, como a discussão, no presente caso, limita-se à referida alínea b e envolve apenas os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação “-que foram os bens excluídos benefício pelo acórdão recorrido deve-se este ser confirmado, porque em harmonia com sentido do texto constitucional. Ante o exposto, meu voto não conhece do recurso.” ([www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br))

O Ministro Gilmar Mendes, redator do acórdão e condutor da divergência, adota corrente contrária, conforme consta:

Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves entendo que de fato, o dispositivo do art.150, VI, “b” há de ser lido como o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto, a letra “c” ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto do § 4º alcança o patrimônio a renda ou serviços dos templos de qualquer culto em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”. Nestes termos do provimento dos recursos extraordinário. (RE 325.882-2/SP)

A Ministra Ellen Graice, próxima a votar, de maneira sucinta acompanha o relator do caso, nos dizeres da mesma o princípio da separação do Estado e Igreja, não admite a extensão da imunidade ao patrimônio imóvel pertencente a qualquer dos cultos permitidos. Por outro lado o Ministro Nelson Jobim, acompanha o Ministro Gilmar Mendes em seu entendimento:

“Sr. Presidente, peço vênia ao relator e à Ministra Ellen Gracie tendo em vista exatamente o § 4º do art.150 da constituição federal, que, estabelecendo a trilogia patrimônio-rendas-serviços relacionados, no caso específico, à finalidade religiosa, e não à assistencial, estenderia a isenção a este patrimônio. Não me comprometo com a restrição da Tese-pois estes casos devem ser examinados concretamente, caso a caso-no sentido de afirmar que todas as rendas sejam destinadas a atividades religiosas. No exemplo dado pelo ministro Sepúlveda Pertence, na hipótese de o estacionamento ser gratuito ou não, dependendo da destinação da renda, eu poderia isenta - lá se ela vinculasse exclusivamente a uma atividade relativa ao templo, já que haveria ônus, despesa de manutenção. Não estou me referindo ao terreno, mas à renda, pois há determinadas entidades assistências inclusive, definidas na letra “c”, que, para manterem essas funções devem prestar determinado tipo de atividade econômica para produzir renda. Há decisões no tribunal que não dão isenção às rendas oriundas dessas atividades, ao únicas que possuem a manutenção daquela entidade assistencial, criando uma certa dificuldade. Neste caso específico, acompanho a divergência iniciada pelo ministro Moreira Alves.”(RE 325.882-2/SP)

No prosseguimento da votação o Ministro Mauricio Corrêa, votou a favor da recorrente, em sentido oposto o Ministro Carlos Veloso ressaltou que a imunidade do art. 150.VI, b, é para substanciada ao templo, analisando que:

“Estamos examinando a imunidade da alínea b templos de qualquer culto. Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, então, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados. O estacionamento para automóveis, vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fieis, os serviços ali prestados pelo templo, estão abrangidos pela imunidade. Agora, Sr.

Presidente, dizer que imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, b, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário desta de bens imóveis. A igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencem à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, b. Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto, por isso que, bem disse o ministro Pertence, a imunidade do art. 150, VI b está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente. A leitura que se está fazendo do § 4º do art. 150 da Constituição não presta obséquio, data vênia, à razão e à vontade da Constituição. Essa leitura, data vênia, é equivocada. Acompanho o eminente Relator com a vênia dos que dele divergem.” (RE 325.882-2/SP)

O Ministro Sepúlveda, afirma “ Não consigo sobrepor, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade” e vai além:

“Para interpretar este § 4º do art. 150, realmente de difícil inteligência, interpreto-o, na tensão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o Ministro Celso de Mello, de forma a conciliá-lo com a regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais.” (RE 325.882-2/SP)

Acompanhando a dissidência do redator do acórdão votou o Senhor Ministro Moreira Alves, com o empate consolidado, coube ao Ministro Marcos Aurélio ao presidir o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal dar o voto de minerva:

“Peço vênia também ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no que previsto no código de direito canônico de 1983 editado quando do papado de João Paulo II .os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 da constituição federal, porque esse artigo, ao vedar à união, aos estados, ao distrito federal e aos municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada, e, no tocante à imunidade, não há esse aporte ressaltou bem o ministro Moreira Alves que a carta de 1988 trouxe a novidade do § 4º do artigo 150, sobre as vedações expressas no inciso vi, e , aí , houve referencia explícita à alínea “b”, que cogita da imunidade quanto aos templos de qualquer culto.de acordo com o citado § 4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta” com as finalidade essenciais das entidades nela mencionadas”. havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade.” (RE 325.882-2/SP)

Desta feita, vejamos a emenda do referido julgado, que adotou como extensiva a imunidade dos templos de qualquer culto:

Recurso Extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer de templos de qualquer culto. Vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'b' e § 4º da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, 'b', CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas'. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas 'b' e 'c' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso Extraordinário provido Nesse julgamento, o STF, em sentido contrário ao quanto vinha sendo decidido, entendeu por rever sua posição. Estabeleceu que, a imunidade deve ser reconhecida a todos os imóveis da instituição religiosa, não só àqueles nos quais funcione o templo e suas dependências. Ou seja, entendeu por incluir os imóveis que aparentemente não têm nenhuma relação com atos religiosos. (www.stf.jus.br)

Por fim, diante de tal divergência interessante se faz destacar a análise de Helenilson Cunha Pontes:

“Na visão do Supremo Tribunal Federal, ao se referir a 'patrimônio, renda ou serviços', o artigo 150, § 4º (que se remete ao inciso VI, alínea b, do mesmo artigo, onde está a imunidade dos templos) acabou por conferir uma conotação ampliada ao sentido da imunidade tributária religiosa, apoiando-a não mais no sentido da palavra 'templo', mas na destinação que a entidade religiosa dará ao seu patrimônio, renda ou serviços. Ao invés de interpretar a imunidade tributária religiosa sob uma visão estrutural (onde o importante é a natureza do bem, do rendimento ou manifestação de capacidade contributiva), adotou o Supremo Tribunal Federal uma interpretação funcional da norma constitucional imunizante, onde o ponto central reside na destinação da renda ou do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa”. (RE 325.882-2/SP)

Portanto, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal interpretou que tudo aquilo que estiver destinado às finalidades essenciais da igreja, estarão alcançados pela imunidade tributária, além de garantir uma maior efetividade à liberdade religiosa.

## CONCLUSÃO

Diante do consignado anteriormente no presente trabalho, pode-se perceber que o tema é muito importante, pois vai muito além do que preceitua o Direito Tributário sobre as imunidades, alcançando o Direito Constitucional e, principalmente, o direito fundamental da liberdade religiosa.

O interesse pelo tema abordado deu-se pela curiosidade do autor em compreender e posteriormente expor como realmente o assunto é tratado pela legislação pátria. Para tanto, foram vistos os diversos conceitos de templo, especialmente qual a verdadeira definição de “finalidades essenciais dos templos”, com fundamento no § 4º do art. 150, Constituição Federal de 1988, constatou-se que apesar das controvérsias quanto a real finalidade do templo, o culto é o único que se mantém unanime.

Apesar das muitas teorias, a melhor concepção de templo e que mais se adequa à Constituição Federal, atendendo a finalidade da Imunidade Tributária é a teoria

do templo como entidade, pois engloba todos os bens e serviços destinados à consecução dos objetivos finalísticos da entidade religiosa.

Abordou-se também a distinção entre imunidade e isenção, que por muitas vezes leva os mais leigos a acreditarem de que se tratam de palavras sinônimas, concluiu-se que a imunidade aos templos de qualquer culto alcança apenas aos impostos, e ainda assim, prescreve a imunidade apenas quanto ao “patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais”, ficando, pois, sujeitas à cobrança de taxas e contribuições.

O estudo apresentou, por fim, o julgamento do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em 18 de Dezembro de 2002, que se tornou o viés para posteriores decisões judiciais sobre a temática, ampliando o conceito de imunidades de templos de qualquer culto. Concordamos com os argumentos que se deram nesse trabalho, garantindo a eficácia da norma constitucional do art.5º, inciso VI da Constituição Federal, no sentido de que se deve resguardar a liberdade religiosa e o livre exercício de culto.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar, limitações constitucionais a poder de tributar, 2. Rio de Janeiro, de Forense, 1960.

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

**BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)> Acesso em 21 de setembro de 2016.

**BRASIL. CONSTITUIÇÃO POLITICA DO IMPERIO DO BRAZIL DE 25 DE MARÇO DE 1824,** disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)> Acesso em 21 de setembro de 2016.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**, disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em 21 de setembro de 2016.

CAMINO, Rizzardo . Breviário Maçônico , 2a Edição – São Paulo. Editora. Madras. 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2008

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar apud Nogueira, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª edição, São Paulo, Saraiva, 1995.

KLÉCIO, Emmanuel Imunidade tributária dos cemitérios privados, disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados.>> Acesso em 21 de setembro de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30 ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. V. 6. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, São Paulo: USP, 1995.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PORTO, Flávio Imunidade Tributária de Templos Religiosos, disponível em: <<http://flavioportodasilva.jusbrasil.com.br/artigos/206896275/imunidade-tributaria-de-templos-religiosos>>. Acesso em 21 de setembro de 2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA Ricardo. A imunidade dos templos de qualquer culto. 2006. disponível em:<[http :bdjur.stj.gov.br;xmlvi;bitstream;handle/2011/16922; imunidade-templos-qualquer-ricardo-silva pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.gov.br/xmlvi/bitstream/handle/2011/16922;imunidade-templos-qualquer-ricardo-silva.pdf?sequence=1)> acesso em:19 de outubro de 2016.

Supremo Tribunal Federal. Re nº. 325.822-2/SP.