

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP
Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito

Rafael Camargo Trida

**A abrangência da imunidade religiosa e a possibilidade de sua modificação pelo Poder
Constituinte derivado**

Mestrado em Direito

São Paulo
2020

Rafael Camargo Trida

A abrangência da imunidade religiosa e a possibilidade de sua modificação pelo Poder
Constituinte derivado

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para a obtenção do título
de MESTRE em Direito Constitucional e
Processual Tributário, sob a orientação da
Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

São Paulo
2020

BANCA EXAMINADORA

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, José Wilson de Assis Trida e Majupyra Camargo Trida, pelo incentivo e apoio incondicional na vida e nos estudos.

À minha esposa, Luciana Alves Câmara Trida, companheira eterna e dedicada em todas as minhas jornadas.

À minha filha, Letícia Câmara Trida, que chegou ao mundo em momento praticamente simultâneo à conclusão desta dissertação de mestrado, e, com as bênçãos de Deus, já tornou o meu mundo e o de minha família mais desafiador, instigante, promissor e alegre!

AGRADECIMENTOS

À Professora Dra. Elizabeth Nazar Carraza, orientadora, pelos valiosos conhecimentos transmitidos, pela lição de humildade e dedicação ao magistério na academia, bem como, pela paciência no curso da elaboração do presente trabalho.

Ao Professor Roque Antônio Carraza, pelas aulas magníficas ministradas durante o curso de mestrado.

Agradeço, também, a todos os demais mestrandos do curso de Direito da PUC e aos meus colegas de trabalho da D. Procuradoria Geral do Estado, instituição ímpar que, além da defesa judicial e extrajudicial do Estado de São Paulo em todas as frentes, dentre diversas outras atribuições, viabiliza as políticas públicas, colaborando, significativamente, para o desenvolvimento da sociedade bandeirante.

Interpretar a lei é revelar o pensamento que anima suas palavras. (Clóvis Bevilácqua)

RESUMO

No presente trabalho será feita uma análise aprofundada acerca da imunidade religiosa prevista na alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal. Com efeito, destacaremos, inicialmente, os contornos do referido favor constitucional à luz da melhor doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Em seguida, faremos uma análise crítica da abrangência da imunidade de culto no ordenamento, perquirindo, ainda, a possibilidade de sua restrição (ou não) por meio de emenda constitucional.

Palavras chave: Imunidade; Religiosa; Modificação; Emenda Constitucional.

ABSTRACT

In the present work, an in-depth analysis will be made about the religious immunity provided for in item “b”, of item VI, of article 150, of the Federal Constitution. In effect, we will highlight, initially, the contours of the aforementioned constitutional favor in the light of the best doctrine and jurisprudence of the Brazilian Superior Courts. Then, we will make a critical analysis of the scope of cult immunity in the ordering, investigating, also, the possibility of its restriction (or not) through constitutional amendment.

Keywords: Immunity; Religious; Modification; Amendment Constitutional.

SUMÁRIO

PONDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS -----	11
CAPÍTULO 1 - DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA -----	13
1.1 CONCEITUAÇÃO DE IMUNIDADE -----	13
1.2 DIFERENCIAÇÃO DE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA -----	15
1.3 DA CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS -----	18
1.4 A <i>RATIO ESSENDI</i> DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS -----	22
1.5 DA EXEGESE DA NORMA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA-----	266
CAPÍTULO 2 - DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SUA ABRANGÊNCIA -----	322
2.1 PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA-----	322
2.2 NORMA CONSTITUCIONAL DE EFICÁCIA PLENA-----	355
2.3 DOS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE RELIGIOSA-----	40
2.4 IMUNIDADE E OS IMPOSTOS INDIRETOS -----	433
2.5 DO SIGNIFICADO DE TEMPLO DE QUALQUER CULTO PARA A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL -----	466
2.6 DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TAMBÉM AOS ANEXOS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS ---	51
2.7 DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE INDEPENDENTEMENTE DA DIVINDADE CULTUADA	522
2.8 DA LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO QUE TOCA ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES RELIGIOSAS-----	566
2.9 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS, MANTIDAS PELAS ENTIDADES RELIGIOSAS -----	71

CAPITULO 3 - DA POSSIBILIDADE DA MITIGAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA PELO PODER CONSTITUINTE DERIVADO	744
CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
CONCLUSÃO	844
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	877
PORTAIS ACESSADOS	933

PONDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O Estado necessita de recursos para a sua própria manutenção e funcionamento. Para a obtenção desses recursos há a cobrança de tributos, que, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional se constitui como *“prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Com efeito, pela definição legal de tributo vista acima é possível depreender sua característica impositiva, obrigatória, independentemente da vontade do contribuinte.

Nesse sentido, diante da ingerência do Estado na liberdade individual e na propriedade privada por meio da cobrança de tributos, o próprio texto constitucional cuidou de trazer certas limitações ao poder de tributar, por meio de princípios e imunidades tributárias.

Uma das imunidades consagradas no texto da Constituição Federal é a chamada imunidade religiosa, prevista na alínea “b”, do inciso VI, de seu artigo 150, que será detalhadamente estudada no curso do presente trabalho.

Nesse sentido, no Capítulo 1, conceituaremos imunidade tributária e traçaremos suas características e diferenças com relação aos institutos da isenção e da não incidência.

Além disso, trataremos das classificações adotadas pela doutrina, que auxiliam no estudo do tema, para, na sequência, explicitar a própria razão de existir das imunidades no texto constitucional, trazendo à baila a análise de como as normas imunizantes devem ser interpretadas.

A partir do Capítulo 2, passaremos a estudar de modo mais direto a imunidade religiosa, de forma a demonstrar que se trata de instituto utilizado como verdadeiro instrumento para a consagração da liberdade de crença e de culto.

Restará demonstrado, da mesma forma, que a imunidade dos templos de qualquer culto é dirigida apenas para os impostos e se consubstancia como norma constitucional de eficácia plena,

independendo, pois, de regulamentação no âmbito infraconstitucional, em que pese a existência de entendimentos doutrinários em sentido contrário.

Outrossim, abordaremos a possibilidade da aplicação da imunidade tributária não apenas aos templos de qualquer culto, mas, também, a seus anexos, como cemitério, capela, convento, etc., destacando que, por uma questão de isonomia, a exoneração tributária em estudo deve ser aplicada independentemente da religião.

Além disso, trataremos da abrangência da imunidade religiosa, analisando qual a melhor exegese para o disposto no § 4º, do artigo 150, da Carta Magna, com o fito de demonstrar que a exoneração fiscal objeto do nosso estudo, no nosso entendimento, deveria ser aplicada somente para o patrimônio, a renda e os serviços relacionados estritamente com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, apesar da interpretação extensiva dada para o instituto por parte da doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Nessa medida, ressaltaremos a importância da reanálise do entendimento firmado pelo Pretório Excelso, que, quando do julgamento do RE 325.822, assentou que a imunidade religiosa tem aplicação a todo o patrimônio, renda e serviços da entidade religiosa, ainda que não relacionados às suas finalidades essenciais, mas desde que revertidos em seu favor.

Por fim, no Capítulo 3, analisaremos a possibilidade da extinção ou restrição da imunidade religiosa pelo Poder Constituinte derivado, com o objetivo de esclarecer que a exoneração fiscal prevista na constituição, por si só, não se constitui como direito fundamental, mas como instrumento para sua consagração.

Destacamos que o presente trabalho foi gestado durante dois anos e meio do curso de mestrado em direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sendo resultado de constante reflexão e debates dentro e fora da academia.

Nessa medida, esperamos que, de alguma forma, o trabalho desenvolvido contribua para o estudo do tema, especialmente para que os operadores do direito extraiam das normas estudadas a interpretação que melhor cumpra os desígnios da nossa Constituição Federal.

CAPÍTULO 1 - DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 CONCEITUAÇÃO DE IMUNIDADE

Um dos ensinamentos introdutórios que aprendemos de forma reiterada nos bancos da academia, no estudo do direito tributário, é no sentido de que esse ramo do direito deve ser estudado e interpretado sempre à luz e a partir da Constituição Federal.

A referida diretriz, norteadora do estudo do direito tributário, registre-se, é frequentemente vinculada aos ensinamentos de Geraldo Ataliba¹, mestre de nossos mestres.

E é seguindo esse mandamento que damos o pontapé inicial para o estudo das imunidades tributárias, lembrando que a Carta Magna outorgou aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência para instituir os tributos nela expressamente previstos.

Há que se ressaltar, por oportuno, que ao mesmo tempo em que a Constituição Federal outorga aos entes federados a competência para a criação dos tributos, estabelece, de outra banda, as balizas para o exercício desse poder de tributar.

A respeito do poder de tributar e do exercício da competência tributária, é pertinente a reprodução dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo², que assevera:

...o poder de tributar, quando reconhecido, delimitado e, eventualmente, dividido em seu exercício por normas constitucionais, no âmbito de um Estado de Direito, chama-se competência tributária. Em Estados que adotam a estrutura federal, em que há uma divisão vertical no exercício do poder entre um ente central e entes periféricos, a competência tributária decorre não apenas da apontada limitação, mas também da divisão do exercício do poder de criar tributos entre os entes federativos. É o caso do Brasil, cujo texto constitucional atribui competência para instituir tributos à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

¹ Segundo Geraldo Ataliba: "...mister interpretar a Constituição, pondo em prática a lúcida e rigorosa ensinância do professor e Min. Leitão de Abreu, segundo a qual a exegese há de partir do Texto Maior para o menor e não o contrário, como tantas vezes se faz. É que, como norma inaugural e primeira na ordenação jurídica, não pode a Constituição ser interpretada à luz da lei. Pelo contrário, é imperioso abstrair a legislação, para corretamente apreender-se o exato conteúdo do texto constitucional. A lei é que deve adequar-se à Constituição, e não esta àquela; isso é cediço em regimes de Constituição rígida, como o brasileiro. Este postulado hermenêutico começo com J. Marshall, passa por Ruy e vem até nossos dias, nas lições de Victor Nunes, Seabra Fagundes, Celso Antônio e todos os publicistas de prol." ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*. N.ºs. 25/26, Ano VII, Julho/Dezembro de 1983, p. 101.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 31.

A imunidade, portanto, nada mais é do que uma limitação ao poder de tributar estabelecida pelo próprio texto constitucional, por meio da qual se proíbe a criação e a cobrança de tributos sobre determinadas pessoas, bens ou situações, ao segregá-los das regras que balizam a competência tributária.

José Eduardo Soares de Melo³ traz o seguinte conceito de imunidade tributária:

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.

Na mesma toada, Sacha Calmon Navarro Coelho explica que:

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre determinados fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucionalmente qualificada). (...)

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.

Nessa medida, há quem sustente que a Carta da República Federativa do Brasil estabelece competências positivas, por meio das quais detalha as hipóteses em que as pessoas políticas podem instituir tributos, bem como, competências negativas, com a delimitação das situações em que a tributação é vedada. É o que nos explica, com mestria, Roque Antonio Carrazza⁴:

(...) as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhe são afetos, se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos por meio de regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação). Entre as regras negativas, permitimo-nos destacar as que cuidam das imunidades tributárias, vale dizer, das proibições (incompetências) para que os entes onerem com exações fiscais certas pessoas, seja em função de suas naturezas jurídicas, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. As imunidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade. Sendo mais específicos, as imunidades tributárias acarretam, nas situações por elas descritas no texto constitucional, a incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno, para expedirem regras que tenham por objeto a tributação.

³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 110.

⁴CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5/6.

Carlos Augusto Daniel Neto⁵, na linha dos ensinamentos de Roque Carrazza, trata do tema com muita propriedade no artigo denominado “As Imunidades Tributárias Isencioneis”.

No referido texto, Carlos Daniel conceitua a imunidade como “técnica de demarcação de competências tributárias”, explicando que “...‘competência tributária’ abrange o poder para criação de dois tipos de normas: a) de delimitação positiva do âmbito de incidência (normas tributárias *stricto sensu*); e b) de delimitação negativa do âmbito de incidência (as isenções tributárias).”

Carlos Daniel, ainda, ressalta que a imunidade configuraria uma “legal *desability*”, a partir do momento em que a Constituição Federal restringe um poder (de tributar) que é outorgado aos entes federados:

H.L. Hart, em seu clássico ‘*The Concept of Law*’, explica que a existência de poderes legislativos dentro do sistema estatal não implica que os mesmos sejam ilimitados – assim, uma Constituição escrita pode restringir esse poder não apenas ditando como se deve legislar (que o autor não reconhece como limitações, e sim como normas secundárias), mas também excluindo totalmente certas matérias do âmbito de competência legislativa e impondo limitações em seu conteúdo. (...) Portanto, infere-se disto que a imunidade não é um dever, mas a ausência de um poder jurídico – situando-se no plano da atribuição de competências, e não no plano de controle de condutas jurídicas.

Portanto, a própria Carta da República estabelece as situações que estão fora da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e que refletem situação de imunidade.

1.2 DIFERENCIAÇÃO DE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

A imunidade vale dizer, por ser uma regra de competência negativa constitucionalmente qualificada, não se confunde com a isenção e a não incidência. Trata-se de situação posta pela Constituição Federal, ao delimitar a competência tributária dos entes políticos, de proibição do exercício da tributação.

Ao contrário da imunidade que é estabelecida pela Constituição Federal, a isenção é sempre concedida (e revogada) por lei emanada pela pessoa política competente para a criação do

⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto. As Imunidades Tributárias Isencioneis. Coord. Elizabeth Nazar Carraza. Org. Isabela Bonfã de Jesus. *Atualidades do Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 125/128.

tributo. Assim, o Poder Legislativo decorrente estabelece determinadas exceções à regra que instituiu o tributo, traçando hipóteses em que a exação não será devida.

Por fim, a não incidência resulta das situações não previstas na lei de instituição do tributo – como corolário do princípio de que é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir tributo sem lei que o tenha instituído (artigo 150, inciso, da Constituição Federal).

Resta óbvio que quando determinado fato está fora do campo de incidência de determinado tributo (não incidência), a exação não poderá ser cobrada.

Roque Antonio Carrazza sustenta que as normas de imunidade refletem “situações permanentes de não incidência”⁶, que não poderiam ser ilididas nem mesmo por lei, mas apenas pelo poder constituinte originário – adiantamos, desde já, que ousamos, respeitosamente, discordar do ilustre jurista especificamente com relação à impossibilidade de alteração das normas constitucionais de imunidade, contudo, trataremos dessa questão apenas no **capítulo 3** do presente trabalho.

Na mesma linha, Aliomar Baleeiro enquadra as imunidades como “hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas”⁷. Oportuno, todavia, lembrar que, segundo os ensinamentos de Roque Carrazza⁸, seria uma impropriedade tratar da imunidade como uma não incidência, já que seus efeitos ocorrem em um momento precedente que antecede, inclusive, o exercício da competência tributária.

Convém deixar consignado, de qualquer sorte, que os referidos institutos (imunidade, isenção e não incidência) devem ser definidos em conformidade com as características

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.605.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Imunidades e isenções tributárias*. RDTributário 1/70.

⁸ O professor Roque Antonio Carrazza explica que “(...) a imunidade – ao contrário da isenção – não trata da fenomenologia da incidência, porquanto ocorre antes deste momento. De fato, ela antecede o próprio exercício, pela pessoa política, de sua competência tributária...” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.613).

anteriormente mencionadas, independentemente da nomenclatura que lhes é dada pelo legislador, que eventualmente procede de forma atécnica⁹.

Nessa linha, embora o § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, por exemplo, utilize o vocábulo “isenção”, o Colendo Supremo Tribunal Federal já assentou se tratar de verdadeira imunidade:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. ‘[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para definila, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.’ 2. ‘Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.’ 3. Procedência da ação ‘nos limites postos no voto do Ministro Relator’. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.” (ADIs 20282036, 2228 e 2621)¹⁰

Hugo de Brito Machado Segundo¹¹ explica, de forma didática, a diferença entre os referidos institutos (imunidade, isenção e não incidência), senão vejamos:

⁹ Há passagens no texto constitucional em que a Constituinte originária concede imunidades, todavia, por atecnia, se utiliza do vocábulo isenção. É o caso, por exemplo, dentre outros, do §7º, do artigo 195, da Constituição Federal.

¹⁰ O Supremo Tribunal Federal, sessão realizada em 02.03.2017, por maioria, conheceu das ações diretas de inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621 como arguições de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, de forma unânime, julgou procedentes os pedidos articulados nas ADIs 2028 e 2036 para declarar a inconstitucionalidade (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterada a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe foram acrescidos os §§ 3º, 4º e 5º) e (ii) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998. Outrossim, julgou parcialmente procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs 2621 e 2228. As referidas ações foram julgadas concomitantemente com o RE 566.622, da Relatoria do Ministro Marco Aurélio.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 83.

Imunidade, isenção e não incidência são figuras que se assemelham em seu principal efeito: a configuração de qualquer uma das três faz com que o tributo não seja devido. Apesar disso, há distinções teóricas significativas e que podem ter importantes desdobramentos práticos. Para perceber essas diferenças, o intérprete não deve se impressionar com a palavra usada pelo legislador, que nem sempre utiliza terminologia precisa. O critério correto é determinado pela forma como tais figuras surgem no ordenamento jurídico. Diz-se que há imunidade quando a Constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sobre determinados sujeitos, retirando-os do âmbito das regras que delimitam a competência tributária, âmbito no qual, do contrário, não fosse a regra imunizante, tais fatos ou sujeitos estariam normalmente abrangidos. Trata-se de um impedimento constitucional, hierarquicamente superior, verdadeira limitação à competência tributária dos entes tributantes. A lei, se pretender criar o tributo sobre a pessoa ou situação imune, será inconstitucional. A isenção, por sua vez, é estabelecida por lei, e não pela Constituição. É o ente tributante (União, Estado, Município...), competente para criar o tributo, que edita norma mais específica que a norma de tributação, estabelecendo exceções (as hipóteses de isenção) nas quais o tributo não será devido. Em princípio, do mesmo modo que a lei concedeu isenção, pode também a qualquer tempo revogá-la. Já a não incidência abrange todas aquelas situações não descritas na lei como sendo tributadas. Trata-se de mera decorrência lógica da enumeração legal das hipóteses de incidência: por exclusão, o que não está legalmente indicado como sendo tributável configura uma hipótese de não incidência.

Portanto, a imunidade reflete regra de competência tributária negativa prevista na Constituição Federal, que redundava em total vedação ao exercício da tributação pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

A regra de imunidade constitucional irradia efeitos sobre tudo e sobre todos. Eventual lei emanada pelo Poder Legislativo que a contrarie será tida, irremediavelmente, como inconstitucional.

Ademais, competirá ao Poder Judiciário, acaso provocado, afastar eventual previsão legal aplicada pelo Poder Executivo, por meio de seus órgãos, que, de qualquer forma, afronte ou suprima a regra constitucional imunizante.

1.3 DA CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Há quem classifique as imunidades tributárias em genéricas ou específicas. Seriam genéricas as imunidades dirigidas a todos os impostos (é o caso, por exemplo, da imunidade recíproca estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal), ao passo que seriam específicas aquelas direcionadas a um tributo específico (ICMS, por exemplo, como é o caso da imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alíneas “a” a “d”).

Parte da doutrina, também classifica as imunidades tributárias em subjetivas, objetivas ou mistas.

Segundo essa divisão, as imunidades subjetivas seriam aquelas dirigidas a determinadas pessoas beneficiadas pela norma, seja pela sua natureza jurídica ou, ainda, pela atividade que desenvolve – como é o caso da imunidade religiosa.

A imunidade objetiva seria atribuída pela Constituição levando em consideração os fatos, bens ou situações contempladas pelo favor constitucional (*e.g.*, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão).

Ademais, as imunidades mistas seriam aquelas instituídas pelo texto constitucional levando em conta tanto o aspecto subjetivo quanto o objetivo. Essa classificação é defendida, por exemplo, por Luís Eduardo Schoueri¹²:

As imunidades dividem-se em subjetivas, objetivas ou mistas, conforme digam respeito a pessoas, coisas, ou ambas.

As imunidades subjetivas são as que alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica. Como exemplo de imunidade subjetiva, ver-se-á a seguir a do artigo 150, VI, 'a', da Constituição Federal, a denominada imunidade recíproca, que se refere ao patrimônio, renda ou serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal imunidade é subjetiva porque decorre diretamente da natureza jurídica das pessoas políticas.

Já as imunidades objetivas são aquelas conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que desenvolvem. Um exemplo típico de imunidade objetiva encontra-se no artigo 150, VI, 'd', da Constituição, que é a imunidade aos 'livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão'. Tal imunidade não é concedida em função da pessoa que comercializa os livros, mas pelo objetivo comercializado.

Assim, tal imunidade é objetiva, e abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencionadas, como o Imposto de Importação, o IPI e o ICMS, e não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio de editoras e livreiros, por exemplo.

A terceira categoria é a das chamadas imunidades mistas. Tais imunidades são revestidas tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato (*i.e.* determinação do objeto, fato ou situação), quanto do aspecto subjetivo, uma vez que abrangem o patrimônio, a renda e os serviços de pessoas, na sua parcela que esteja ligada a tais realidades de fato.

Com relação a essa classificação, Roque Antonio Carrazza¹³, ressalta que, a rigor, todos as imunidades serão subjetivas, já que beneficiarão pessoas (naturais/físicas ou jurídicas), que são quem efetivamente arcarão com o ônus tributário:

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 417/418.

Pensamos que esta classificação é útil e até a empregaremos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g. a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF). Já a denominada imunidade subjetiva alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, § 4º, da CF).

As imunidades podem também ser classificadas como condicionadas (ou condicionáveis) ou incondicionadas.

Nesse sentido, seriam condicionadas as imunidades que dependeriam de uma outra norma para produzir integralmente seus efeitos, como é o caso, por exemplo, da imunidade dirigida às instituições de assistência social sem fins lucrativos, que, pelo texto constitucional, dependem do atendimento dos requisitos da legislação infraconstitucional (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Carta Magna).

Por outro lado, seriam incondicionadas as imunidades que, por si só, estão aptas a produzir seus efeitos de forma plena, independentemente da existência de uma outra norma, como é caso, por exemplo, da imunidade incidente sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, consagrada no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal.

Regina Helena Costa¹⁴ ressalta outra classificação proposta por Geraldo Ataliba, que dividiria as imunidades entre excludentes e incisivas, consoante a abrangência da vedação veiculada pela norma constitucional.

Assim, seria excludente a imunidade que admite a incidência da tributação exclusivamente por um determinado imposto, com a exclusão de outros tributos, como é o caso da imunidade estabelecida pelo artigo 153, 5º, da Carta da República, que admite a incidência

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.606/607.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 138.

apenas do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

De outra banda, a imunidade pode ser considerada incisiva quando há a previsão da tributação de alguns impostos expressamente estabelecidos (e não de um único previamente estabelecido), sendo afastada a incidência com relação aos demais, como é o caso do §3º, do artigo 155, que reza que com exceção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, do Imposto de Importação – II e do Imposto de Exportação – IE, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Roberval Rocha¹⁵ explica a classificação em comento da seguinte maneira:

Essa classificação – proposta pelo tributarista Geraldo Ataliba – analisa as imunidades sob o ângulo do alcance da vedação intrínseca que veiculam.

Nas imunidades excludentes, por exemplo, a incidência de determinado tributo sobre um fato tributário afasta a incidência de quaisquer outros tributos sobre aquela mesma situação. É o que se verifica com o ouro (CF, art. 153, § 5º), quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, que se sujeita exclusivamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – comumente denominado IOF.

Na imunidade incisiva, a norma também afasta certas incidências tributárias sobre a situação eleita na Constituição, mas não de maneira exclusiva, e sim compartilhada, permitindo que mais de um tributo possa recair sobre os fatos geradores correspondentes.

Exemplo: à exceção do ICMS, do II e do IE, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (CF, art. 155, § 3º).

As imunidades também podem ser consideradas explícitas, quando consignadas de forma expressa no bojo da Constituição Federal, ou implícitas, quando a norma imunitória não está prevista de forma expressa, mas decorre da interpretação do texto constitucional.

São exemplos de normas imunizantes expressas as previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal. Por outro lado, pode ser considerada implícita a norma consagrada na Súmula Vinculante nº 57, que prevê que a imunidade tributária constante do artigo 150, VI, alínea “d” da Carta Magna, é aplicável “à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias”.

¹⁵ ROCHA, Roberval. *Direito Tributário*. 5ª ed. Bahia: Jus Podium, 2018, p. 152.

Em regra, as imunidades consagradas na Constituição Federal são explícitas, como ensina Roberval Rocha¹⁶:

A discriminação das imunidades explícitas é a regra do sistema constitucional tributário, que detalha, pormenorizada e literalmente, as situações econômicas que são afastadas da tributação.

As imunidades implícitas são identificadas pela interpretação da Constituição, extraídas do contexto normativo e dos princípios maiores insertos na Carta Magna. O STF, por exemplo, já editou algumas súmulas reconhecendo imunidades implícitas no texto constitucional.

Como se vê, tal ressalva, por não constar expressamente no Texto Maior, teve de ser assentada no ordenamento pela interpretação judicial.

Regina Helena Costa¹⁷, em seu livro *Imunidades Tributárias*, menciona e explica as diversas classificações das imunidades tributárias adotadas pela doutrina: imunidades genéricas e específicas; imunidades excludentes e incisivas; imunidades subjetivas, objetivas e mistas; imunidades ontológicas e políticas; imunidades explícitas e implícitas; e, finalmente, imunidades incondicionadas e condicionáveis.

Nada obstante, há que se consignar que as classificações em questão têm relevância apenas para efeitos didáticos. Cada doutrinador adota uma ou algumas delas.

1.4 A *RATIO ESSENDI* DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Como vimos anteriormente, os preceitos imunizantes previstos na Constituição Federal refletem exclusão do campo de competência tributária dos entes políticos.

Vale acrescentar que as disposições do texto constitucional que veiculam imunidades constituem verdadeiras normas de estrutura¹⁸, na medida em que são destinadas à regulação da produção normativa, se contrapondo às normas de comportamento, as quais buscam regular as relações entre sujeitos.

¹⁶ ROCHA, Roberval. *Direito Tributário*. 5ª ed. Bahia: Jus Podium, 2018, p. 154.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 137/146.

¹⁸ O ensinamento, com fundamento na obra de Norberto Bobbio, também é feito pelo Professor Roque Carrazza, que assevera que “(...) as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar os lindes das competências tributárias, ou seja, demarcam o campo tributário que as pessoas políticas estão autorizadas a percorrer”. Nesse sentido, são normas de estrutura, ou seja, dispõem sobre a produção, a modificação e a extinção de outras normas do sistema jurídico. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 13).

A esse respeito, trazemos à baila ensinamento de Norberto Bobbio¹⁹, *in verbis*:

As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam um comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.

Outrossim, na mesma direção é o escólio de Paulo de Barros Carvalho²⁰, que ressalta que as imunidades refletem regras que dispõe como devem ser forjadas as demais regras:

As discriminar a competência das pessoas políticas, o constituinte deixou de fora do campo tributável confiado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, determinados fatos. Fê-lo de duas maneiras: ou pela ausência de previsão autorizativa nos dispositivos da Carta ou com a lavra de enunciados no Texto Maior que, expressamente, vedam tais condutas do campo de escolha do legislador tributário, tendo em vista o exercício de sua potestade. As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias incluem-se nesse segundo grupo, perfazendo o subdomínio da sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. São regras que dispõem acerca da construção de outras regras, encontrando-se no patamar hierárquico da Constituição da República, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras de competência tributária no direito positivo brasileiro.

Mas qual seria exatamente a *ratio essendi* das normas imunizantes? Ou seja, por qual motivo o legislador teria inserido no texto constitucional determinadas normas de imunidade?

Ora, ao prever na Carta Magna os favores tributários estudados o legislador constituinte originário pretendeu estabelecer hipóteses que deveriam estar a salvo da competência tributária das pessoas políticas, justamente porque entendeu que aquelas imunidades serviriam de instrumento para a consagração de determinados valores prestigiados pelo texto constitucional.

Nesse sentido, citamos as sempre lúcidas palavras de Roque Carrazza²¹:

(...) as normas constitucionais que tratam das imunidades tributária fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações. Tudo isso porque – como já vimos – os preceitos imunizantes expressam a vontade do constituinte originário de preservar da tributação valores de particular significado político, social, religioso, econômico, etc. Noutras palavras, protegem e promovem direitos fundamentais,

¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9ª ed. Brasília: UnB, 1997, p. 45.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. O Valor “Liberdade Religiosa” e Sua Confirmação na Imunidade do Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Coord. MARTINS, Ives Grandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 34/35.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.607/608.

moldados pela Constituição Federal, e, nessa medida, visam à manutenção de situações jurídicas por ela consideradas intocáveis.

Helena Taveira Tôres²², no mesmo sentido, pondera:

A norma de imunidade tributária desempenha papel de relevo dentro do contexto do sistema tributário, na medida em que visa a garantir a aplicabilidade de valores jurídicos no ordenamento.

Em termos estritamente normativos, as imunidades tributárias são garantias constitucionais dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores, que estabelecem proibição de exercício da competência tributária no âmbito material autorizado pela Constituição, e, em contrapartida, destinadas mediamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes direito público subjetivo de não tributação sobre os bens do patrimônio, serviços ou situações declarados imunes.

A respeito dos valores, é essencial trazer à colação as ponderações de Renato Lopes Becho²³, que, por sua vez, invoca os ensinamentos de Immanuel Kant e Miguel Reale:

(...) as interessantes assertivas de Kant deixaram-nos, contudo, com uma dúvida: onde estão os valores, aquela parte da filosofia moral que procura distinguir o bom do mau, as ações que devemos realizar e aquelas que devemos evitar e outros temas que tais? A metafísica dos costumes kantiana é por assim dizer, altamente técnica. Em outras palavras, o tratamento que o filósofo de Königsberg confere aos costumes parece situá-los muito mais como um tema da teoria do conhecimento do que como uma parte da teoria dos valores, conforme a classificação feita por Miguel Reale (divisão da filosofia em teoria do conhecimento, teoria dos valores e metafísica) e apresentada por nós no capítulo anterior. Mas essa aparência não corresponde à realidade, pois a lei universal da liberdade, anteriormente exposta, configura uma fundamentação valorativa. Na divisão entre teoria do conhecimento e teoria dos valores, há talvez uma impropriedade. De certa forma, colhemos em Reale a confirmação de que os valores permeiam toda a filosofia. Apresentando diretamente o ponto que estamos sustentando, os julgamentos valorativos, fundamentalmente, ocorrem constantemente. Por isso, os costumes podem ser classificados, na teoria kantiana, em um patamar distinto da separação entre teoria do conhecimento e teoria dos valores, conforme inicialmente Reale expôs. Lembremo-nos que o mestre apresentou, primeiramente, a divisão da filosofia em (a) 'teoria do conhecimento, ou da validade do pensamento em sua estrutura e com relação aos objetos (Lógica e Ontogenoseologia)'; (b) 'teoria dos valores ou axiologia (Ética, Estética, Filosofia da Religião, Filosofia Política, Filosofia Econômica etc.)' e (c) metafísica. Entretanto, em outra passagem, Reale (1996, p. 399) afirma que 'toda ação, seja ela de natureza teórica, estética ou ética, tendo a um valor, para realizá-lo, garanti-lo ou para negá-lo'(...).

Nessa medida, a imunidade religiosa (artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal), enfocada no presente trabalho, foi um dos instrumentos²⁴ utilizados pelo legislador para fazer valer a liberdade religiosa, de consciência e de crença (valores prestigiados), direitos

²² TÔRRES, Helena Taveira. Imunidade Tributária e Tributos 'Indiretos': O Caso das Entidades de Saúde. Coord. PARISI, Fernanda Drummond. TÔRRES, Helena Taveira e MELO, José Eduardo Soares de. *ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO em homenagem ao Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1, p. 251.

²³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 52/53.

²⁴ Dentre outros, como é o caso, por exemplo, do disposto nos artigos 19, I ou 210, § 1º, ambos da Constituição Federal.

fundamentais insculpidos nos incisos VI, VII e VIII, do artigo 5º da Carta da República, a seguir reproduzidos:

VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias;

VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos impostas e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.

Já a imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão foi um dos meios utilizados para assegurar o direito de acesso à cultura, arte e informação, outros valores estimados pela Constituição Federal, como se pode depreender pela leitura, dentre diversos outros, dos seguintes dispositivos abaixo reproduzidos: inciso IX, do artigo 5º; artigo 23, incisos III, IV e V; artigo 24, inciso VII, artigo 215, caput, etc.

IX – é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

(...)

Artigo 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

III – proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

IV – impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

(...)

Artigo 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

VIII – proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

(...)

E assim por diante. Ou seja, a Carta Magna não apenas previu direitos fundamentais como trouxe determinados instrumentos para que eles fossem efetivados, justamente para exaltá-los, prestigiá-los, enaltecê-los.

Sempre que analisarmos uma imunidade lograremos identificar, na norma que a veicula, algum valor que a Constituição Federal buscou proteger (liberdade religiosa, acesso à cultura, liberdade de expressão, liberdade política, etc.).

1.5 DA EXEGESE DA NORMA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Interpretar a norma é buscar e aclarar o seu efetivo sentido, ou seja, extrair do texto seu verdadeiro significado.

Carlos Maximiliano²⁵, em sua célebre obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, lecionava que:

Interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair da frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém. Pode-se procurar e definir a significação de conceitos e intenções, fatos e indícios; porque tudo se interpreta; inclusive o silêncio.

Vale ressaltar, outrossim, que a doutrina traz diversas técnicas para a interpretação. Ou seja, há diversos métodos a serem utilizados para uma exegese adequada, que efetivamente extraia o real sentido da norma.

O primeiro passo para a interpretação da norma é a utilização do método literal, que consiste em extrair o significado do texto levando em conta apenas as palavras contidas em seu bojo.

Como explica Claudio Carneiro²⁶:

Literal ou Gramatical: interpreta-se estritamente o que está escrito, ou seja, o real texto da lei. O método literal ou gramatical, que é obviamente o primeiro método de que o intérprete lança mão, se dá através da interpretação do sentido das palavras no texto da lei.

Na sequência, diversos outros métodos podem ser utilizados para a obtenção do significado da norma jurídica, sendo que a escolha de um não necessariamente exclui o outro.

Nessa toada, há a interpretação histórica, que leva em conta o contexto histórico, social, político e econômico em que a norma foi produzida; a interpretação teleológica, que perquiri a real finalidade da norma; a interpretação sistemática, que leva em conta todo o sistema em que a norma a ser interpretada está inserida, dentre diversos outros métodos.

²⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 9.

²⁶ CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 221.

Regina Helena Costa²⁷ explica as diretrizes a serem seguidas na interpretação da norma constitucional, dando especial destaque para as interpretações sistemática e teleológica, que, segundo explica, seriam alguns dos métodos interpretativos de maior importância:

Como mencionado, em razão da natureza da linguagem própria das normas constitucionais – mais vaga e aberta – há grande incidência de conceitos indeterminados e termos polissêmicos na sua composição. Tal característica, se, por um lado, amplia a discricionariedade do intérprete, por outro lado, está contida pela interpretação gramatical ou literal, que vai estabelecer os limites da liberdade dentro da qual o intérprete pode atuar. A interpretação sistemática, no Direito contemporâneo, juntamente com o método teleológico, revela-se um dos métodos interpretativos mais importantes. A interpretação sistemática deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, sendo sua especificação o princípio da unidade da Constituição, segundo o qual a Constituição é um todo harmônico. Mediante interpretação sistemática observa-se a Constituição como um corpo normativo, de modo que não se pode compreender uma de suas normas isoladamente do contexto em que se insere. A interpretação teleológica, por seu turno, diz com o espírito e a finalidade da norma. Carlos Maximiliano, um dos maiores estudiosos da Hermenêutica do nosso Direito, afirma ser o método teleológico aquele que merece preponderância na interpretação da Constituição.

Regina Helena Costa, ainda, ressalta que primordialmente deve se perquirir a finalidade e objetivo da norma, buscando-se sua eficácia social. Nessa medida a doutrinadora tece elogios à redação do artigo 5º, da Lei de Introdução às Normas do Direito, que reza: “*Art. 5º. Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

Também é relevante citar a interpretação evolutiva²⁸, que, diante da constante evolução social, apregoa que a norma deve ser interpretada, primordialmente, levando em conta o contexto

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 145.

²⁸ Sobre a interpretação evolutiva, citamos o seguinte julgado do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, já que extremamente elucidativo:

“EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante

vigente no momento de sua aplicação, que deve, inclusive, se sobrepor ao cenário pretérito do momento de sua edição.

Tecidas essas ponderações, adentramos, especificamente, à interpretação da norma imunizante, que como qualquer outra norma constitucional, não se distancia das diretrizes anteriormente traçadas.

Nada obstante, há doutrinadores de renome que sustentam que a interpretação da norma que trata de imunidade deve ser a mais ampla e generosa possível. É o que depreendemos dos ensinamentos de Roque Carrazza²⁹:

(...) a interpretação dos preceitos imunizantes há de ser o quanto possível ampla e generosa (Geraldo Ataliba), isto é, favorável ao contribuinte, posto expressarem a vontade do Constituinte – explicitamente manifestada – de preservar da tributação valores de particular significado político, social, religioso, econômico, etc. O exegeta e o aplicador devem, pois, identificar o bem jurídico tutelado pela imunidade tributária e optar pela interpretação que melhor o garanta.

De fato, pelo princípio da máxima efetividade³⁰ toda norma constitucional deve ser interpretada da forma que lhe traga maior eficácia. O referido princípio, contudo, é aplicável a

atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”

(RE 330817, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli; Julgamento: 08/03/2017; Publicação: 31/08/2017) – g.n.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 615.

³⁰ Enio Moraes da Silva, citando Canotilho, ensina que: “(...) devemos entender o princípio da máxima efetividade da Constituição como aquele que ‘a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais (...)’”. DA SILVA, Enio Moraes.

todas as normas constitucionais, com maior destaques para aquelas que veiculam direitos fundamentais, não havendo, contudo, salvo melhor juízo, aplicação específica para as normas constitucionais que tratam de exoneração tributária.

Assim, *data maxima venia*, entendo que as normas imunizantes, como todas as normas constitucionais, devem ser interpretadas com a utilização dos métodos de hermenêutica disponíveis, com especial destaque para a interpretação teleológica, de forma a se entender a finalidade pela qual a norma foi introduzida no ordenamento pelo legislador, bem como, para a interpretação sistemática, de forma a encontrar a maior efetividade da norma dentro do contexto em que ela está inserida.

Estamos de pleno acordo, pois, com os ensinamentos de Regina Helena Costa³¹, quando sustenta que a interpretação das normas imunizantes deve ser feita de forma a buscar seu real objetivo, sem restrições ou alargamentos, perseguindo-se a finalidade da norma dentro do contexto constitucional que habita:

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual aquele será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior. Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reforça a ideia de que as normas imunizantes devem ser interpretadas tal como todas as normas constitucionais – buscando-se sua máxima efetividade, bem como, sua finalidade, sem ignorar o contexto em que ela está inserida.

Tanto é verdade, que há diversas decisões que atribuem às imunidades tributárias interpretação restritiva e, por outro lado, outras que as interpretam de forma ampla.

Vejamos, abaixo, algumas situações em que se concluiu pela interpretação estrita da norma de exoneração tributária:

Princípios e Critérios de Interpretação Constitucional na Solução dos Conflitos de Competência em Matéria Ambiental. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/teses/enio%20moraes.htm#_ftnref18>. Acesso em 22/09/2020.

³¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 127.

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

(RE 564.413, Tribunal Pleno, Min. Rel. Marco Aurélio. Julgamento: 12/08/2010. Publicação: 06/12/2010). – g.n.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido.

(RE 566.259, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 12/08/2010. Publicação: 24/09/2010) – g.n.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III – Agravo regimental improvido.

(RE 504.615 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 03/05/2011. Publicação: 19/05/2011) – g.n.

Confira-se, por outro lado, julgado em que o Pretório Excelso atribuiu interpretação ampliativa à norma imunizante:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva.

(RE 202.149, Primeira Turma, Rel. Min. Menezes Direito, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio. Julgamento: 26/04/2011. Publicação: 11/10/2011) – g.n.

O Supremo Tribunal Federal também adotou interpretação ampliativa quando do julgamento do RE 330817, reproduzido em nota de rodapé acima, no RE 578562 (Min. Rel. Eros

Grau, D.J. 21-05-2008) e no RE 325822 (Min. Rel. Ilmar Galvão, D.J. 14-05-2004), que tratam da imunidade dos templos de qualquer culto e serão abordados com mais detalhes no capítulo seguinte (Capítulo 2).

Defendemos, portanto, que as imunidades tributárias, tal como as demais normas constitucionais, devem ser interpretadas à luz do princípio da máxima efetividade, perquirindo-se a finalidade da norma e o contexto em que ela está inserida, sem perder de vista os fins sociais que motivaram sua edição e aqueles presentes no momento de sua aplicação, já que, sempre que necessário, a interpretação deve ser projetada para o futuro.

CAPÍTULO 2 - DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SUA ABRANGÊNCIA

2.1 PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA

É indiscutível que a liberdade religiosa, de consciência e de crença, constituem-se como direitos fundamentais consagrados que estão no artigo 5º da Carta Maior.

O Poder constituinte originário decidiu, pois, colocar a salvo de qualquer violação a liberdade de consciência e de crença, assim como a liberdade de culto.

Tal decisão é corolário da separação entre a Igreja e o Estado resultante da proclamação da República, e que permanece inalterada hodiernamente. Aliás, salvo melhor juízo, seria um retrocesso pensarmos na possibilidade de confusão entre o Estado e quaisquer das entidades religiosas existentes nos dias de hoje no Brasil, até porque, as crenças mudam de acordo com a convicção e formação de cada pessoa³².

Esse rompimento entre Igreja e Estado ocorreu efetivamente com o advento do Decreto nº 119-A, de 17 de janeiro de 1890³³.

³² Ives Gandra da Silva Martins ressalta que a Constituição Federal assegura a diversidade de culto, “(...) ao contrário de muitas Constituições socialistas ou islâmicas, em que a tolerância é preconceituosa e as pessoas são perseguidas, se pretenderem não seguir a pragmática e materialista orientação dos detentores do poder, dos princípios estratificados nos textos dos partidos ou ainda da fé dos que creem em Maomé”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 22.

³³ Foi o Decreto nº 119-A/1890 que efetivamente promoveu a separação entre Estado e a Igreja, estabelecendo o quanto segue, em sua redação original:

“Art. 1º E' prohibido á autoridade federal, assim como á dos Estados federados, expedir leis, regulamentos, ou actos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e crear differenças entre os habitantes do paiz, ou nos serviços sustentados á custa do orçamento, por motivo de crenças, ou opiniões philosophicas ou religiosas.

Art. 2º a todas as confissões religiosas pertence por igual a faculdade de exercerem o seu culto, regerem-se segundo a sua fé e não serem contrariadas nos actos particulares ou publicos, que interessem o exercicio deste decreto.

Art. 3º A liberdade aqui instituida abrange não só os individuos nos actos individuaes, sinão tabem as igrejas, associações e institutos em que se acharem agremiados; cabendo a todos o pleno direito de se constituirem e viverem collectivamente, segundo o seu credo e a sua disciplina, sem intervenção do poder publico.

Art. 4º Fica extinto o padroado com todas as suas instituições, recursos e prerogativas.

Art. 5º A todas as igrejas e confissões religiosas se reconhece a personalidade juridica, para adquirirem bens e os administrarem, sob os limites postos pelas leis concernentes á propriedade de mão-morta, mantendo-se a cada uma o dominio de seus haveres actuaes, bem como dos seus edificios de culto.

Art. 6º O Governo Federal continúa a prover á congrua, sustentação dos actuaes serventuarios do culto catholico e subvencionará por anno as cadeiras dos seminarios; ficando livre a cada Estado o arbitrio de manter os futuros ministros desse ou de outro culto, sem contravenção do disposto nos artigos antecedentes.

Art. 7º Revogam-se as disposições em contrario”.

O texto da Carta Constitucional de 1988, por sua vez, não deixa dúvida acerca da laicidade da República Federativa do Brasil.

O Brasil, portanto, é um Estado laico, sendo vedado ao Poder Público, de todas as esferas, estabelecer cultos religiosos ou igrejas, bem como, subvencioná-los ou criar embaraços ao seu funcionamento.

Da mesma forma, é constitucionalmente proibido ao Estado manter com as entidades religiosas ou com seus representantes relação de dependência ou aliança, sendo admitida, apenas, nos termos da lei, a colaboração para o atendimento do interesse público primário.

É essa a dicção do inciso I, do artigo 19, da Constituição Federal, cuja redação segue *in verbis*:

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;
(...)

O Poder Público, portanto, deve manter uma posição neutra com relação às entidades religiosas. Se por um lado não deve subvencioná-las, carreando recursos públicos em prol dos interesses transcendentais por elas defendidos, de outro, está proibido de causar embargos ao seu funcionamento.

Isso contudo, de maneira alguma, quer significar que a Constituição Federal negue a existência de qualquer divindade ou mesmo labore em detrimento da fé, afinal, como destacamos alhures, a liberdade religiosa e de crença são constitucionalmente protegidas. Inclusive, a proteção de Deus é invocada no preâmbulo da Carta Maior:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia 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.

Inevitável, no ponto, trazer à baila as valiosas lições de Roque Antonio Carrazza³⁴, que tem, seguramente, uma das obras que enfrenta com maior profundidade o tema da imunidade dos templos de qualquer culto:

Vai daí que, o Estado brasileiro é incontestavelmente laico, vale dizer, não confessional. Todavia, como já sinaliza o preâmbulo de nossa Carta Magna (que invoca ‘a proteção de Deus’, no sentido de ‘Ser Transcendental’), está longe de ser ateu ou inimigo da fé. Pelo contrário, respeita todas as religiões – conquanto delas se mantenha equidistante – e dá às pessoas a opção de, sem sofrerem gravames fiscais, vieram a praticá-las ou, até, a não praticarem nenhuma, seja por negarem a existência de Deus (ateus), seja por duvidarem de sua existência (agnósticos).

Tanto é verdade que a Carta Magna não labora em detrimento da fé, que foi previsto em seu Título VIII, Capítulo III, Seção I, denominada “Da Educação”, o ensino religioso como disciplina facultativa dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental. É o que consta do § 1º, de seu artigo 210:

Art. 210. Serão fixados conteúdos mínimos para o ensino fundamental, de maneira a assegurar formação básica comum e respeito aos valores culturais e artísticos, nacionais e regionais.

§ 1º O ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental.

(...)

E, na esteira do texto constitucional, foi editada a Lei de Diretrizes e Bases da Educação, que reza em seu artigo 33:

Art. 33. O ensino religioso, de matrícula facultativa, é parte integrante da formação básica do cidadão e constitui disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, assegurado o respeito à diversidade cultural e religiosa do Brasil, vedadas quaisquer formas de proselitismo.

Não custa ressaltar, ainda, que a Carta Magna assegura, nos termos da lei³⁵, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva.

Também no plano internacional a liberdade religiosa é prestigiada. Luís Eduardo Schoueri³⁶ destaca a celebração há tempos de tratados a esse respeito:

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 38.

³⁵ Nessa linha, citamos a edição da Lei nº 6.923, de 29-06-1981, recepcionada pela nova ordem constitucional e que dispõe sobre o serviço de assistência religiosa nas Forças Armadas. Também no mesmo sentido é a Lei nº 9.982, de 14-7-2000, que dispõe sobre a prestação de assistência religiosa nas entidades hospitalares públicas e privadas, bem como nos estabelecimentos prisionais civis e militares.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 435/436.

Esta liberdade tem raízes bastante fortes. Começou a ser pactuada em tratados bilaterais que revogavam a ideia de que deveria prevalecer a religião de quem governasse (*cuius regio eius religio*). A ideia de tolerância religiosa foi também fortalecida pelos Tratados de Augsburg (de 1555), de Westphalia (de 1648) e de Viena (de 1815). Inicialmente concebido como um direito coletivo, após a Conferência de São Francisco de 1945 e o estabelecimento das Nações Unidas, a liberdade de religião passou a ser considerada como orientadora para a defesa de direitos individuais, baseando-se na ideia da proibição da discriminação. O primeiro documento das Nações Unidas que lidou especificamente com direito de religião foi a Declaração Universal de Direitos Humanos, de 1948, mais especificamente em seu artigo 18. (...) Outro texto importante para a liberdade de religião é o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos de 1966, principalmente devido à sua força vinculante, já que é mais que mera declaração. Os principais artigos que tratam da liberdade de religião nesse Tratado são os de número 18, 19, 20 e 27.

Não custa lembrar, nessa toada, que nos termos do § 2º, do artigo 5º, da Constituição Federal, os direitos e garantias expressos em seu bojo não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais que a República Federativa do Brasil seja parte.

Tecidos todos esses necessários apontamentos acerca da liberdade religiosa, cumpre reiterar que um dos instrumentos previstos pelo constituinte para fazer valer esse direito é a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal.

2.2 NORMA CONSTITUCIONAL DE EFICÁCIA PLENA

A imunidade religiosa, também chamada de imunidade de culto, dos templos ou das instituições religiosas, está insculpida no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Lei Maior.

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;

(...)

Importante destacar, neste ponto, que a doutrina costuma classificar as normas constitucionais segundo a sua eficácia³⁷, ou seja, de acordo com sua aptidão para produzir efeitos jurídicos.

³⁷ Não custa lembrar, por oportuno, que inexistente norma constitucional despida de eficácia, já que por si só, ela terá o condão não apenas de revogar normas anteriores que com ela sejam incompatíveis, mas também de impedir o ingresso no ordenamento jurídico de quaisquer normas que com ela colidam, conforme já tive oportunidade de

Nessa toada, vale ponderar que a classificação mais recorrente, que é, inclusive, adotada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal³⁸ em sua jurisprudência, é a idealizada por José Afonso da Silva³⁹:

Em vez, pois de dividir as normas constitucionais, quanto à eficácia e aplicabilidade, em dois grupos, achamos mais adequado considerá-las sob tríplice característica, discriminando-as em três categorias:

I – normas constitucionais de eficácia plena;

II – normas constitucionais de eficácia contida;

III – normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

Na primeira categoria incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo também se constitui de normas que incidem imediatamente e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas preveem meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando a tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão de Estado.

Na esteira do que ensina o renomado doutrinador, as normas constitucionais têm eficácia plena, contida ou limitada (ou reduzida).

Em artigo que escrevi⁴⁰ no ano de 2014 para a Revista *Jus Navigandi*, tive a oportunidade de explicar do que se tratam as normas constitucionais de eficácia plena:

As normas constitucionais de eficácia plena, são aquelas imediatamente aplicáveis, ou seja, não dependem de uma normatividade futura que venha regulamentá-la, atribuindo-lhe eficácia.

São, pois, normas que já contém em si todos os elementos necessários para sua plena aplicação, sendo despiciendo que uma lei infraconstitucional a regulamente.

(...)

Portanto, tais normas constitucionais são autoaplicáveis, independentemente de regulamentação por uma lei infraconstitucional.

Há que se ressaltar, contudo, que a doutrina majoritária entende que as normas constitucionais imunizantes teriam sempre eficácia plena⁴¹. É o que se depreende da lição de Roque Carrazza⁴²:

escrever no artigo denominado Eficácia das normas constitucionais. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3969, 14 maio 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28398>>. Acesso em 14/04/2020.

³⁸ RE nº 157.897-1/RS, MI 6.880/DF, dentre outros precedentes.

³⁹ AFONSO DA SILVA, José. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 82/83.

⁴⁰ TRIDA, Rafael Camargo. Eficácia das normas constitucionais. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3969, 14 maio 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28398>>. Acesso em 14/04/2020.

Voltando a ideia central, reiteramos que os casos de imunidade estão todos definidos, expressa ou implicitamente, na própria Constituição Federal. Em vão, portanto, buscaremos em normas infraconstitucionais as diretrizes a seguir acerca desta matéria. Elas, quando muito, podem aclarar o assunto, que, repetimos, já foi esgotado pelo legislador constituinte.

Daí podemos dizer que as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, produzindo todos os seus efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos, etc.) que as explicitem.

Leandro Paulsen⁴³, embora reconheça que a doutrina majoritária aponta no sentido de que as normas que veiculam imunidade tributária teriam eficácia plena, defende que algumas delas dependeriam de regulamentação:

Relativamente à aplicação das imunidades, vale considerar que as normas negativas de competência, bastantes em si, são autoaplicáveis. Mas há imunidades que exigem regulamentação, mormente quando seu texto remete expressamente aos requisitos e condições estabelecidos em lei. A doutrina, mesmo nestes casos, preconiza majoritariamente a autoaplicabilidade.

Regina Helena Costa⁴⁴ também sustenta que nem todas as normas que tratam de imunidade tributária teriam eficácia plena:

Tratando-se de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata a imunidade é incondicionada, posto independe de outro comando para produzir integralmente os seus efeitos. É o caso da imunidade mútua das pessoas políticas (art. 150, VI, “a”). Se, diversamente, a norma constitucional acolhedora da imunidade tributária qualificar-se como de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição, estar-se-á diante de uma imunidade condicionável aos termos da lei complementar.

As lições de Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁵ também são no sentido de há normas constitucionais instituidoras de imunidades que dependem de regulamentação no âmbito infraconstitucional, por meio de lei complementar, por força do disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal:

⁴¹ Esse entendimento, cumpre registrar, está calcado, também, no disposto no artigo 5º, § 1º, da Constituição Federal, que assenta que as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. Contudo, entendemos que as normas imunizantes não têm essa característica, como explicaremos no Capítulo 3 do presente trabalho. Adiantamos que no nosso entendimento, as normas que veiculam imunidades consubstanciam-se como instrumento para a consagração de direitos fundamentais, mas com eles não se confundem.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 610.

⁴³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 155.

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 145.

A regra imunitória constante do art. 150, VI, “c”, da CF é, todavia, not self-enforcing ou not self-executing, como dizem os saxões, ou, ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é autoaplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei. Ora, qual lei? Evidentemente, a lei complementar da Constituição. Toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar. Assim era também na Carta anterior.

Já Misabel Derzi⁴⁶, apresenta posicionamento intermediário, no sentido de que as normas que tratam de imunidade poderiam ter eficácia contida, contudo, gozariam de eficácia plena enquanto não regulamentados pelo legislador infraconstitucional:

A Constituição de 1988, no mesmo caminho traçado pelo Texto anterior, dispõe sobre a imunidade das atividades enumerados no art. 150, VI, c, uma vez ‘atendidos os requisitos da lei’. A norma não tem, portanto, eficácia plena e incontestável, como a recíproca, mas os seus efeitos dependem do preenchimento dos requisitos previsto em lei complementar. Trata-se de norma de eficácia imediata, mas contível, na acepção dada à matéria por JOSÉ AFONSO DA SILVA. Pensamos que as imunidades sempre terão eficácia imediata, mas aquelas cujo gozo depender da observância de requisitos dispostos em lei, e, mais ainda, em lei complementar, poderão ter sua eficácia contida por meio de lei complementar superveniente. Enquanto tal lei complementar não regulamentar os requisitos a serem cumpridos para o gozo e a manutenção da imunidade, ela será plena, atendido o espírito da Constituição.

Com a devida vênia dos que entendem de forma diversa, é certo que em dadas situações o próprio texto constitucional autoriza, de forma expressa, que a questão seja regulamentada por norma infraconstitucional. Nesses casos, pois, não há que se falar em norma constitucional de eficácia plena.

É o caso, por exemplo, da imunidade dirigida aos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, que consta do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. No caso, a própria Carta Magna ressalta que a imunidade deverá ser exercida “atendidos os requisitos da lei”.

Eventual omissão do Poder Legislativo na produção da lei infraconstitucional poderia ensejar o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO), que se constitui como medida judicial idônea para tornar efetiva norma constitucional em decorrência de omissão de quaisquer dos Poderes ou de órgãos administrativos.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 321.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 219/220.

O artigo 103, § 2º, da Carta Magna, inclusive, estabelece que caso a ação seja julgada procedente, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para que edite o ato necessário em até trinta dias.

Vale consignar que o próprio Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de assentar que a imunidade tratada pelo outrora vigente inciso II, do § 2º, do artigo 153 da Constituição Federal, dependeria do advento de legislação infraconstitucional:

EMENTA: Imposto de renda na fonte. Proventos. Art . 153, § 2º, II, da Carta Magna. - Em casos análogos ao presente, esta Primeira Turma, ao julgar os RREE 200.485 e 225.082, assim decidiu: "IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PROVENTOS. BENEFICIÁRIOS COM IDADE SUPERIOR A SESSENTA E CINCO ANOS. ART. 153, § 2º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI N. 7.713/88. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Mandado de Segurança 22.584 (sessão do dia 17.04.97), proclamou entendimento no sentido de que o art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal, ao estabelecer que o imposto de renda "não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho", não é auto-aplicável, estando a depender de lei que fixará os termos e os limites dessa não-incidência. E, até que advenha a lei regulamentando o exercício desse direito, continuam válidos os limites e restrições fixados na Lei n. 7.713/88 com suas posteriores alterações. Recurso extraordinário conhecido, mas improvido". - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 351.755/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Moreira Alves, julgamento: 17/09/2002; publicação: 31/10/2002).

Portanto, pelo julgado acima colacionado, que menciona diversos outros precedentes, é possível concluir que o entendimento do Pretório Excelso é no sentido de que nem sempre as normas imunizantes serão dotadas de plena eficácia e imediata aplicação.

Obviamente que, independentemente da situação, a legislação infraconstitucional não poderá de maneira alguma afrontar a Carta da República, sob pena de incorrer em manifesta inconstitucionalidade.

De qualquer sorte, o enfoque principal do presente trabalho é dado à imunidade dos templos de qualquer culto.

A imunidade em estudo, consagrada no artigo 150, inciso VI, alínea "b", se constitui como norma constitucional de eficácia plena, sendo, portanto, autoaplicável, independentemente da edição de norma infraconstitucional que a regulamente. Basta a leitura do texto para que se

chegue a essa conclusão, já que o constituinte originário não deixou qualquer espaço para a regulamentação da norma.

2.3 DOS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE RELIGIOSA

Hodiernamente, a doutrina moderna, superando entendimento outrora defendido pela doutrina tradicional, tem sustentado que as imunidades não se aplicam apenas aos impostos, mas também às demais espécies de tributos⁴⁷.

A esse respeito Regina Helena Costa⁴⁸ aduz o quanto segue:

Tradicionalmente, as imunidades são concebidas como exonerações tributárias que respeitam tão somente a impostos. Todavia, temos que as imunidades são normas que não se referem apenas a impostos, como também não se resumem às chamadas ‘imunidades genéricas’. Isto porque a exoneração tributária em relação a taxas e a contribuições, assim como especificamente a um ou a alguns impostos, também pode ser implementada constitucionalmente, não existindo óbice algum para tanto. Como bem salienta Paulo de Barros Carvalho – em tom indignado diante da assertiva de que as imunidades restringem-se apenas a impostos -, não existe razão lógica para que o legislador constituinte, ao traçar as competências tributárias, estivesse impedido de tolhê-las no que concerne a taxas e a contribuições de melhoria em certas situações.

E, de fato, inexistente vedação para que as normas imunizantes alberguem os tributos vinculados.

Tanto é verdade, que há diversos dispositivos constitucionais que tratam de imunidade e que não dizem respeito aos impostos, muitos dos quais no artigo 5º da Carta Magna: inciso XXXIV, alíneas “a” e “b”, que tratam, respectivamente, do direito de petição e do direito de obtenção de certidões em repartições pública, para a defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal, independentemente do pagamento de taxas; inciso LXXIII, que dispõe, dentre outras coisas, acerca da isenção de custas judiciais, que têm natureza jurídica de taxa, para a propositura de ação popular; inciso LXXIV, que trata da prestação da assistência jurídica e integral àqueles que comprovarem insuficiência de recursos; etc..

⁴⁷ Como sabemos, a doutrina majoritária e a jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 138.284 e RE 146/733) adotam a teoria pentapartite ou da pentapartição, segunda a qual há cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 51/52.

Roque Carrazza⁴⁹, ressalta ter modificado seu entendimento anterior no sentido de que o instituto da imunidade seria aplicável apenas aos impostos. Destaca, contudo, que, em regra, as imunidades são dirigidas aos tributos não vinculados:

(...) estávamos influenciados pela doutrina tradicional, que, de modo apriorístico, sustenta que as imunidades foram feitas sob medida para os impostos e os tributos que guardam esta característica (como, por exemplo, as contribuições patronais para a seguridade social). Não tínhamos ainda percebido algo óbvio, ou seja, que nada impede que a Constituição de um País disponha de modo contrário às diretrizes doutrinárias. E foi o que justamente fez nossa Carta de 1988 ao criar algumas situações de imunidade a taxas. Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidade a taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria.

Especificamente com relação à imunidade das instituições religiosas, e às demais imunidades previstas no artigo 150, VI, da Constituição Federal, é certo que são dirigidas apenas aos impostos.

Para se chegar a essa conclusão, basta uma leitura do texto constitucional. No inciso III, do artigo 150, o Poder Constituinte dirigiu-se, de forma genérica, aos tributos, ou seja, a todas as espécies tributárias, vedando, em regra, por exemplo, sua cobrança em relação a fatos gerados ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Já no inciso VI do mesmo artigo 150, o Legislador originário foi bem específico, dirigindo-se a uma única espécie de tributo, os impostos.

É indubitável, pois, que a imunidade de culto alberga apenas os impostos e não as demais espécies tributárias.

Ainda assim, há quem enxergue a possibilidade de uma interpretação no sentido de que a imunidade tributária do inciso VI, do artigo 150, da Carta Constitucional, também poderia ser aplicada a outros tributos. É o que sustenta Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁰:

É comum a afirmação, baseada na redação do art. 150, VI, da CF/88, de que as imunidades dizem respeito apenas aos impostos. Trata-se, porém, de um equívoco, ou, pelo menos, de uma generalização apressada. Isso porque, mesmo que se considere, como a maioria da jurisprudência, que o art. 150, VI, da CF/88 realmente aplica-se somente aos impostos, não se pode ignorar que a Constituição, em outros dispositivos, trata de imunidades relativas a diferentes espécies de tributos (p. ex., taxas, no art. 5º,

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.616/617.

⁵⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 89/90.

XXXIV, e contribuições, no art. 149, § 2º, I). E mesmo em relação ao art. 150, VI, da CF/88, ressalte-se que a sua expressão literal deve ser vista com temperamentos, principalmente porque nele estão protegidos direitos fundamentais. Assim, caso a União utilize uma contribuição para perseguir partidos políticos de oposição, ou determinados cultos religiosos, ou ainda destruir Estados e Municípios, apenas para citar alguns exemplos, a imunidade de tais entes, embora literalmente referida aos impostos, poderá ser invocada. Não se pode deixar de consignar, porém, que a corrente dominante, sobretudo na jurisprudência, é a de que as imunidades previstas especificamente no art. 150, VI, da CF/88, em regra, dizem respeito realmente apenas aos impostos. Mesmo assim, vale insistir que, seja qual for a corrente adotada, como outros artigos da Constituição concedem imunidades em relação a taxas e a contribuições, não é correto falar, genericamente, que as imunidades sempre digam respeito aos impostos.

Nada obstante o posicionamento reproduzido acima, entendemos, na esteira da jurisprudência dominante, que as imunidades previstas no inciso VI, do artigo 150, são dirigidas apenas aos impostos, pelos motivos que já externamos alhures.

Vale ressaltar, inclusive, que a hipótese cogitada pelo eminente doutrinador no trecho acima citado – utilização da contribuição para perseguir partidos políticos ou determinados cultos, certamente seria barrada pelo Poder Judiciário, por redundar em desvio de finalidade, dentre outras violações ao texto constitucional.

Ressaltamos, finalmente, que a jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de que a imunidade do inciso VI, do artigo 150, da Carta da República alberga apenas os impostos:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imunidade tributária. PIS e COFINS. Faturamento. Inaplicabilidade. 1. A jurisprudência da Corte é assente no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal está restrita aos impostos. 2. O Plenário da Corte, no recente julgamento do RE nº 628.122/SP, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 30/9/13, concluiu que a imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da CF/88, não abrange o FINSOCIAL, exação de natureza pessoal incidente sobre o faturamento da entidade. 3. Agravo regimental não provido.

(RE 923.607 AgR/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli; julgamento: 15/03/2016; publicação: 02/05/2016).

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, DA CF. ABRANGÊNCIA DOS IMPOSTOS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

(ARE 928.575 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux; julgamento 15/03/2016; publicação: 08/04/2016).

Destarte, na esteira da jurisprudência colacionada, bem como, por força dos argumentos anteriormente sustentados, entendemos que as imunidades previstas no inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal são dirigidas apenas aos impostos, inclusive com relação a imunidade de culto ora estudada.

A imunidade das Igrejas, portanto, albergaria o imposto de renda de pessoa jurídica incidente sobre suas rendas e o imposto predial e territorial urbano incidente sobre suas propriedades, mas não abrangeria, por exemplo, eventual taxa do lixo instituída pela prefeitura local⁵¹.

2.4 IMUNIDADE E OS IMPOSTOS INDIRETOS

Ademais, há que se acrescentar que com relação aos denominados impostos indiretos⁵², como é o caso do IPI (imposto sobre produto industrializado) e do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), os quais repercutem na cadeia de consumo, a imunidade tributária aproveita apenas o contribuinte de direito, que, nos termos da lei, figura no polo passivo da relação tributária, sendo, pois, o responsável pelo pagamento do tributo.

Assim, o chamado contribuinte de fato, que efetivamente suporta o ônus tributário da cobrança, não pode invocar a imunidade para se eximir do recolhimento do tributo.

Desta feita, com relação aos impostos indiretos, as entidades religiosas somente usufruem da imunidade dos templos de qualquer culto quando figuram na relação jurídico-tributária na qualidade de contribuintes de direito.

Embora a questão seja controversa, o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal consolidou-se nesse sentido, nos termos dos precedentes indicados a seguir:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito.

⁵¹ O que não impede, todavia, que a Prefeitura local venha, eventualmente, a criar uma norma de isenção tributária para a taxa em questão beneficiando as entidades religiosas.

⁵² Cláudio Carneiro da Cunha explica que: “(...) os impostos classificados como diretos são aqueles cuja causa de nascimento, ou seja, cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de direito (pessoa que realizou a hipótese de incidência, descrita na lei, e por isso tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos), que não tem a possibilidade de transferir o encargo fiscal a quem quer que seja. Ele é ao mesmo tempo contribuinte de fato e de direito. Exemplo: IPVA. Já os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato. Exemplos: ICMS e IPI.” CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 261.

Repercussão econômica. Irrelevância. 1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes. 2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato). 3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. 4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais. 5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente. 6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido transladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros. 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

(RE 608872, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli; Julgamento: 23/02/2017; Publicação: 27/09/2017)

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, “A”, DA LEI MAIOR. INAPLICABILIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. DECISÃO RECORRIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973. 1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, divergiu da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da não

aplicação da imunidade tributária recíproca constante do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal ao Município que não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica. 2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo regimental conhecido e não provido.

(RE 864471 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber; Julgamento: 06/02/2017; Publicação: 22/02/2017)

Também no mesmo sentido citamos a Súmula 591, do Supremo Tribunal Federal, o ARE 758866 AgR (Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso; Julgamento: 09/04/2014; Publicação: 20/05/2014) e o RE 600480 AgR (Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio; Julgamento: 25/06/2013; Publicação: 16/08/2013).

A questão é muito bem sintetizada por Eduardo Sabbag⁵³, que pondera:

Em síntese, seguindo a linha de entendimento do STF, podemos assegurar: (I) não incide o ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; (II) incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem.

Robson Maia Lins⁵⁴, invocando julgado do Supremo Tribunal Federal (AI 884401, Rel. Min. Carlos Ayres Britto, j. 19.12.2011), assevera:

Uma questão que se poderia levantar é se o fato de uma entidade religiosa adquirir um bem para o desempenho de sua atividade essencial seria condição suficiente para afirmar que a conduta do vendedor desse bem seria, também ela, abrangida pela imunidade religiosa.

Para colocar em outros termos, cuida-se de saber se a jurisprudência admite o gozo da imunidade quando a entidade religiosa for contribuinte de fato, sem sê-lo de direito (que, no caso, o vendedor do bem). (...) O entendimento que aparece reiteradamente no âmbito da Suprema Corte é no sentido de que a imunidade somente tem lugar ali onde o sujeito imune seja contribuinte de direito, inaplicável nas situações em que revista somente a condição de contribuinte de fato, havendo motivo suficiente para acreditar que as razões de decidir nesses casos poderiam se aplicar integralmente às imunidades de entidades religiosas.

Entendemos como acertada a jurisprudência assentada pelo Pretório Excelso. Afinal, devemos considerar que é o contribuinte de direito que figura na relação jurídico-tributária, não podendo eventual imunidade tributária que atinge o contribuinte de fato ilidir os tributos devidos na operação comercial realizada.

⁵³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 437.

⁵⁴ LINS, Robson Maia. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Imunidade do Art. 150 VI, b, da Constituição Federal. Coord. MARTINS, Ives Grandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 117/118.

Ademais, por uma questão de praticabilidade tributária, seria inviável ao contribuinte de fato usufruir da imunidade em toda e qualquer situação, quando, na verdade, não é ele que figura na relação tributária.

2.5 DO SIGNIFICADO DE TEMPLO DE QUALQUER CULTO PARA A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como ressaltado anteriormente, a Constituição Federal assegura a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Mas qual seria, exatamente, a abrangência dessa expressão?

De Plácido e Silva⁵⁵ traz a seguinte definição de templo em seu conceituado Vocabulário Jurídico:

Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o local, em que se celebram cultos, ou cerimônias religiosas. (...) Corretamente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à Igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas.

Pois bem. Levando em conta o conceito comumente empregado para a expressão “templo” e empreendendo uma leitura apressada do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, poderíamos facilmente chegar à conclusão de que apenas os prédios que abrigam as igrejas estariam atingidos pela imunidade prevista no texto da Carta Maior.

Ou seja, por essa leitura, a imunidade prevista no dispositivo supramencionado seria de natureza objetiva, afastando a tributação tão somente com relação a um objeto específico – o imóvel que abriga a instituição religiosa.

Contudo, basta uma leitura sistemática do texto constitucional, com maior atenção ao § 4º, do inciso VI, do artigo 150, para que se conclua que a imunidade em comento, na verdade, alberga todo o patrimônio, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

Ora, se o referido § 4º delimita de forma expressa que a imunidade religiosa compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dos

⁵⁵ E SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1371.

templos de qualquer culto, resta mais do que evidente que a imunidade estudada não pode ser limitada apenas ao prédio que abriga a igreja.

Afinal, se a imunidade ora analisada abrangesse apenas o imóvel (objeto) da entidade religiosa, o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal perderia completamente o sentido, já que o objeto (templo), por si, não é titular de patrimônio ou de renda e sequer presta serviços.

A Professora Regina Helena Costa⁵⁶, a esse respeito leciona que:

Ora, os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150 (§ 4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.

E Paulo de Barros Carvalho⁵⁷ ensina que:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra — templo — ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize.

Alguém poderia alegar, contudo, que o § 4º do dispositivo constitucional analisado remete às alíneas “b” e “c”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal, de sorte que seria possível a interpretação no sentido de que a referência à imunidade dos templos de qualquer culto diria respeito apenas ao vocábulo patrimônio, ao passo que a imunidade da alínea “c” que estaria relacionada ao patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Embora a leitura em comento do dispositivo constitucional faça sentido, entendemos que a questão deve ser dirimida aliando a interpretação sistemática a uma exegese teleológica e histórica da Carta Magna, o que afasta qualquer interpretação que não seja no sentido de que a

⁵⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 172.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 251.

imunidade dos templos de qualquer culto se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com suas finalidades essenciais.

Com efeito, como já vimos anteriormente, a imunidade dos templos de qualquer culto foi prevista pelo Poder Constituinte originário como instrumento para a consagração de um direito fundamental, qual seja, a liberdade religiosa, em um momento em que as instituições religiosas, principalmente a Igreja Católica, exerciam intensa influência política e social.

Logo, entendemos que a exegese mais plausível, por dar maior efetividade à liberdade religiosa, é mesmo aquela no sentido de que a exoneração fiscal deve ser interpretada de forma mais abrangente, ou seja, de forma a alcançar não apenas os edifícios utilizados pelas instituições religiosas, mas, além disso, todo o patrimônio, renda e serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

Não ignoramos, contudo, que a interpretação de que a imunidade albergaria apenas os edifícios destinados à celebração dos cultos religiosos, embora não nos pareça correta, também é possível.

Registre-se, por oportuno, significativa divergência na doutrina acerca do termo templo de qualquer culto. Há doutrinadores que, como defendemos acima, entendem que a expressão equivale à própria entidade religiosa, ao passo que outros sustentam que o termo utilizado pelo texto constitucional refletiria apenas o edifício (ou mesmo embarcação, avião, caminhão, etc.)⁵⁸ utilizado para a prática da atividade religiosa.

O Professor Roque Antonio Carrazza⁵⁹, por exemplo, assevera que a palavra templo de qualquer culto deve ser interpretada de forma abrangente, sendo equivalente, pois, a Igreja ou confissão religiosa.

Nesse sentido, ensina:

⁵⁸ Sacha Calmon Navarro Coêlho, invocando lição de Aliomar Baleeiro, ressalta: “Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo.” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 325/326.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 65/66.

Sabemos que inexistem, em nosso Diploma Magno, um conjunto racional e articulado de normas, que discipline, em todas as suas manifestações – ou, mesmo, nas mais importantes –, o fenômeno dos cultos religiosos.

Por outro lado, também não se contesta que a palavra ‘culto’ é polissêmica, servindo para designar seja o conjunto de atitudes, ritos ou cerimônias desenvolvidos por uma Igreja, com o escopo de melhor pregar a mensagem divina, seja a própria ‘confissão religiosa’.

(...) Todavia, a análise da Carta Constitucional como um todo facilmente revela que culto, no contexto da alínea b, do inciso IV, do art. 150, deste Diploma Magno, tem o segundo sentido, qual seja, o de confissão religiosa, motivo pelo qual é dela que passamos a nos ocupar.

Confissão religiosa nada mais é do que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade. (...)

A professora Regina Helena Costa⁶⁰ compartilha de entendimento semelhante, adotando a interpretação mais abrangente da expressão templo de qualquer culto, assim como Ives Gandra da Silva Martins⁶¹:

Por templo, há que se compreender apenas o prédio físico em que o culto se realiza, ou todas as atividades com que a paróquia, igreja ou divisão semelhante exteriorize o culto a Deus? Entendo que não apenas o prédio em que o culto ocorre, mas também os locais onde todas as atividades correlatas têm lugar são imunes, desde que dirigidos às suas finalidades superiores.

A interpretação abrangente também é adotada, dentre outros, por Paulo de Barros Carvalho⁶², Fabiana Del Padre Tomé⁶³ e Robson Maia Lins⁶⁴.

Por outro lado, Luís Eduardo Schoueri⁶⁵ entende deva ser adotada interpretação restritiva para a expressão templo de qualquer culto, ressaltando que imune é o templo e não a ordem religiosa:

⁶⁰ Utilizando-se das lições do Professor Roque Carrazza, Regina Helena Costa ressalta: “Roque Carrazza ensina que tal imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, mas sim a entidade mantenedora do templo, a Igreja.” (COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 172).

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais*. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 22/23.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. O Valor “Liberdade Religiosa” e Sua Conformação na Imunidade do Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 41.

⁶³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do Patrimônio, Rendas e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais dos Templos de Qualquer Culto. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 138.

⁶⁴ LINS, Robson Maia. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Imunidade do Art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 118.

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 439/440.

De fato, templos são locais ou recintos de acesso público, em que se celebra o culto, isto é, em que o homem expressa sua religiosidade e sua ligação com o sobrenatural.

(...) Não há, no texto constitucional, qualquer referência à titularidade do imóvel. Importa, sim, tratar-se de um templo. Presente a característica – objetivamente observável –, passa a ser abrangido pela imunidade aos templos de qualquer culto, mesmo não sendo de titularidade de entidade religiosa. O templo é uma realidade de fato e, pela finalidade de culto, alcança-se a imunidade do artigo 150, VI, ‘b’.

(...) A imunidade aos templos de qualquer culto, porquanto visa à proteção das diversas formas de manifestação religiosa, e não à promoção da atividade religiosa em si (a qual não deve ser estimulada ou desestimulada pelo Estado), somente abrange o templo e as atividades relacionadas ao culto, não devendo ser concedida em função da pessoa que o administra.

A interpretação mais restritiva também é prestigiada por Sacha Calmon Navarro⁶⁶:

Em nosso sentir, imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitário. Dependerá, aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual e municipal, conforme seja o tributo. No mesmo sentido, Pontes de Miranda.

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo.

Também adota a corrente restritiva Claudio Carneiro⁶⁷, dentre outros doutrinadores.

De qualquer sorte, é imperioso deixar consignado que o Colendo Supremo Tribunal, a quem compete, em última instância, no nosso ordenamento jurídico, a interpretação da Constituição Federal, assentou o entendimento pela interpretação mais abrangente (RE 325.822-2), ou seja, no sentido de que a expressão templo de qualquer culto, que consta na alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150, da Carta Magna, deve ser entendida como entidade religiosa. O entendimento do Pretório Excelso será detalhadamente analisado no tópico 2.8. deste Capítulo 2.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 326.

⁶⁷ CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. São Paulo: 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 429/430.

2.6 DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TAMBÉM AOS ANEXOS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

Apesar da divergência doutrinária anteriormente ressaltada acerca da abrangência da expressão templo de qualquer culto, a doutrina majoritária entende que a imunidade religiosa se aplica não apenas ao templo de qualquer culto, mas, também, aos seus anexos.

Em outras palavras, a imunidade seria aplicável não apenas para a edificação em que é realizado o culto religioso, mas, também, aos anexos do templo destinados à prática religiosa e efetivação de rituais.

Assim, a imunidade atingiria o edifício utilizado para a prática do culto religioso, bem como, por exemplo, o cemitério e a capela anexos ao templo.

Trazemos à colação, a esse respeito o escólio sempre pertinente de Roque Antonio Carrazza:

Retornando à questão central, a expressão ‘templos de qualquer culto’ há de ser entendida com certa dose de liberalidade. Assim, são templos, para os fins do disposto no art. 150, VI, b, da constituição Federal, não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas também, seus anexos, vale dizer, os imóveis que possibilitam ou, quanto pouco, facilitam a prática da religião. Afinal, os edifícios só se transformam em templos quando complementados com as instalações adequadas, necessárias ou vinculadas às atividades espirituais. Exemplificando, na religião católica apostólica romana configuram anexos do templo, estando, assim, a salvo da incidência do IPTU, a casa paroquial (mas, não, a casa de propriedade do sacerdote), o seminário, o convento, a abadia, a escola dominical, o santuário, o cemitério onde os religiosos ou os membros das ordens terceiras são sepultados, enfim, todos os imóveis empregados nas atividades essenciais deste culto. Já na religião protestante, evangélica ou pentecostal, anexos do templo são a casa do pastor (local, pertencente à confissão religiosa, onde o pastor reside, prepara suas prédicas, recebe os fiéis, etc.), o centro de formação de pastores etc.; na judaica, a casa do rabino (observados os mesmos requisitos), o centro de formação de rabinos (o rabinato) etc.; na umbandista a casa do ‘pai de santo’, o terreiro onde são doutrinados os sacerdotes do culto etc. (...)

Assim, prevalece na doutrina que estaria abrangido pela imunidade tanto o templo de qualquer culto como seus anexos destinados às atividades a ele relacionadas.

É esse também o entendimento da Corte Suprema, que, no julgado abaixo colacionado assentou que a imunidade do IPTU (imposto sobre propriedade territorial urbana) deveria ser aplicada inclusive às extensões da entidade de cunho religioso, como o cemitério localizado na propriedade do templo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Min. Rel. Eros Grau, D.J. 21-05-2008)

O Supremo Tribunal Federal, em outra ocasião, reconheceu que o cemitério particular não faria jus à imunidade tributária, já que o terreno não pertenceria à entidade religiosa e tampouco seria por ela utilizado, de sorte que a tributação não afrontaria a liberdade religiosa.

A decisão reconheceu, inclusive, que a não tributação implicaria em risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia.

Tal questão foi enfrentada quando do julgamento do RE 544.815/SP, tendo o órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal formado maioria pela rejeição da imunidade tributária no tocante ao terreno não pertencente à entidade eclesial, tendo sido proferidos votos pelos Ministros Joaquim Barbosa (relator), Carmen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Cesar Peluso e Marco Aurélio. Todavia, adveio pedido de vista do Ministro Celso de Mello, e, na sequência, pedido de renúncia do direito em que se fundava a ação, que acabou sendo homologada pelo Pretório Excelso.

Mantendo coerência com nosso raciocínio, desenvolvido ao longo do presente trabalho, bem como, empreendendo uma interpretação sistemática, teleológica e histórica do texto constitucional, não temos dúvida de que a imunidade, ao se aplicar a entidade religiosa, abrange todo o seu patrimônio (templo e anexos), desde que vinculados à sua atividade essencial, não sendo aplicável, de forma alguma, a qualquer entidade particular, ainda que prestadora de serviços relacionados ao culto religioso.

2.7 DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE INDEPENDENTEMENTE DA DIVINDADE CULTUADA

Importante ressaltar, outrossim, que a imunidade de templo se aplica a todas as entidades religiosas, independentemente da divindade cultuada.

Afinal, como já ressaltamos anteriormente, o Estado brasileiro é laico, razão pela qual deve tratar todas as religiões com neutralidade e de forma uniforme, sem adotar preferências de qualquer natureza, de forma que a discriminação apenas com base na crença adotada é inadmissível à luz do princípio constitucionais da igualdade, como ensina Elizabeth Nazar Carraza em sua festejada obra IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva:

Acrescente-se que a lei não precisa necessariamente (e nem pode) tratar a todos abstratamente de modo igual, mas, apenas, aos que são iguais sob os aspectos prestigiados pela norma. Em outros termos, os iguais, perante a lei, podem diferir totalmente sob outros aspectos que não foram levados em conta pelo legislador. Entretanto, não poderão, em princípio, ser escolhidas como fatores de discriminação, realidades do tipo crença, ideologia, naturalidade de certa região do País etc. Em verdade, as exigências ou as restrições legais devem justificar-se pelo critério da razoabilidade (aferível, em última análise, pelo Poder Judiciário) entre a causa e o efeito da discriminação.

Portanto, à luz do princípio constitucional da isonomia, a imunidade religiosa é aplicável para todas as Igrejas.

O entendimento doutrinário, contudo, é no sentido de que seitas satânicas não fariam jus à imunidade tributária, assim como quaisquer outras que ofendam a moral e os bons costumes.

A razão é simples e está em conformidade com a linha de raciocínio que temos defendido desde o início, no sentido de que a Carta Maior deve ser interpretada de forma sistemática.

Assim, considerando que desde seu preâmbulo a Constituição da República invoca a proteção de Deus, bem como, o ideal de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que objetiva defender o bem de todos, não teria o menor sentido qualquer interpretação que estendesse a imunidade a qualquer entidade não comprometida com esses ideais.

Na linha do entendimento que sustentamos, trazemos as lições de Roque Carraza⁶⁸: *“Evidentemente, o Estado apenas desonera destes tributos, os cultos que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, colocam em risco a segurança nacional”*.

Também citamos no mesmo sentido⁶⁹ as ponderações de Leandro Paulsen⁷⁰:

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 40.

⁶⁹ Ives Gandra da Silva Martins também assevera que: “Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos que pregam a negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada ‘sob a proteção de Deus’, seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, poste que seriam a negação do

Ao estar direcionada para a proteção da liberdade religiosa, a imunidade alcança os mais diversos credos, inclusive as igrejas e os movimentos religiosos em geral que não são predominantes na sociedade brasileira. Aliás, “o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião”, de modo que “certas práticas que poderiam ser consideradas ‘seitas’, e não ‘religiões’, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado” 255 . Mas não restam alcançados, por contraposição ao valor tutelado pela norma, as seitas satânicas, “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”

Obviamente que essa exclusão, de maneira alguma, redundaria em violação ao princípio da isonomia, já que as situações não são idênticas e há razoabilidade entre a causa e o efeito da discriminação, como ensinado pela Professora Elisabeth Carrazza nas lições anteriormente reproduzidas.

Seguindo o mesmo raciocínio de que situações que não são semelhantes devem ser tratadas de acordo com suas peculiaridades, o Egrégio Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento no sentido de que a imunidade religiosa não se aplica à maçonaria, na medida em que não se trata de instituição que professa religião, senão vejamos:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (RE 562351, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; Julgamento: 04/09/2012; Publicação: 14/12/2012)

Comentando a decisão acima reproduzida, que entendeu que a maçonaria não faria jus à imunidade tributária dos templos e qualquer culto, Robson Maia Lins⁷¹ ressalta:

preâmbulo do Texto Superior”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23.

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 163.

⁷¹ LINS, Robson Maia. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Imunidade do Art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 110.

O atributo faltante à maçonaria, para que ela se enquadrasse no conceito de templo de qualquer culto religioso, foi justamente a falta de uma liturgia religiosa, pois ali ‘não se professa qualquer religião’. De fato, a noção de liturgia está presente mesmo no art. 5º, VI, ‘é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção dos locais de culto e suas liturgias’, no entendimento do voto vencedor, é justamente a falta desse elemento que faz a linha limítrofe entre a religiosidade protegida pela Constituição com a imunidade e a ideia de que maçonaria seria uma ‘filosofia de vida’.

Há, todavia, entendimento na doutrina em sentido contrário. Eduardo Sabbag⁷² sustenta que:

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).

Na mesma linha Roque Carrazza, com a eloquência que lhe é peculiar, argumenta:

Em relação às lojas maçônicas, no entanto, o STF decidiu que não se enquadram na noção ‘templos de qualquer culto’, porque nelas não se professaria ‘qualquer religião’.
(...)

Com o devido acatamento, pensamos que esta decisão merece ser revista, uma vez que de liturgia não carece essa sociedade, que tem ramificações em todo o mundo e se dedica fundamentalmente à prática do bem e ao aperfeiçoamento da Humanidade. Ademais, é requisito para integrar a Maçonaria crer num Ser Transcendental, que tudo vê e tudo governa representado pelo ‘Olho da Providência’.

Conforme verificamos anteriormente, a imunidade de que trata o artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, reflete exoneração fiscal destinada às confissões religiosas, sendo completamente descabido, salvo melhor juízo, aplicá-la a instituições que não professam religião.

Não basta que uma determinada organização se dedique a fazer o bem, ou mesmo, exija que seus membros adotem uma religião – ou, ao menos, creiam em um Deus de forma aleatória, para que seja considerada religião.

É por essa razão que entendemos que andou bem o Pretório Excelso ao assentar o entendimento de que as lojas maçônicas não fazem jus à imunidade dos templos de qualquer culto.

⁷² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 441.

2.8 DA LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO QUE TOCA ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Por fim, cumpre adentrar em mais uma questão polêmica. A imunidade religiosa abrangeria toda e qualquer atividade realizada pela instituição religiosa?

De imediato respondemos que não, afinal, o § 4º, do artigo 150 da Lei Maior estabelece que a imunidade compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

Ocorre, contudo, que parte da doutrina entende que estaria abrangida pela exoneração constitucional toda e qualquer atividade realizada pela entidade religiosa, desde que os rendimentos decorrentes sejam revertidos às suas atividades essenciais.

Em outras palavras, segundo o entendimento doutrinário em comento, estaria abrangida pela imunidade religiosa toda a renda obtida pelas entidades religiosas, independentemente de serem decorrentes de suas atividades essenciais, mas desde que nelas aplicadas.

Nessa toada, as rendas provenientes de quermesses, feiras, restaurantes, estacionamento, vendas de objetos (vinhos, licores, terços, imãs, velas, imagens) – religiosos ou não, aluguel de imóveis, etc., estariam abrangidos pela imunidade dos templos de qualquer culto, desde que integralmente revertidas para as atividades essenciais da entidade religiosa.

Roque Antônio Carrazza⁷³, a esse respeito, assenta que:

(...) 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 para 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.

Noutras palavras, se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica, pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor.

Exatamente no mesmo sentido são os ensinamentos da Professora Regina Helena Costa⁷⁴:

Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais,

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 641.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 174/175.

satisfeita estará a vontade constitucional. Logo é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.

Desse modo, há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício de atividades atípicas, pela instituição religiosa, está relacionado com suas finalidades essenciais. Dessa verificação poderemos, então, sacar duas hipóteses:

- a) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas, mas destina seus recursos à consecução de suas finalidades essenciais e, assim, goza de imunidade em relação a eles; ou
- b) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas e não demonstra a destinação dos recursos assim obtidos à consecução de suas finalidades essenciais, não podendo, portanto, desfrutar da imunidade tributária com respeito àqueles.

Esse entendimento doutrinário está alinhado e foi fortalecido com a jurisprudência assentada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 325822 (Min. Rel. Ilmar Galvão, D.J. 14-05-2004).

No julgamento do RE 325822, o Pretório Excelso entendeu que a imunidade tributária deve abranger não apenas os prédios (templos) destinados ao culto, mas todo o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas. Vejamos, abaixo, a ementa do referido julgado:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 325822 / SP, Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 14-05-2004)

Pelo entendimento consolidado pelo Pretório Excelso, portanto, a imunidade foi estendida inclusive para atividades que não tenham relação direta com os fins da entidade religiosa, desde que o produto da atividade seja utilizado nos fins precípuos da instituição. Pela leitura do julgado, vale ressaltar, mesmo a renda de aluguel de imóveis a terceiros estaria abrangida pela imunidade constitucional, desde revertidos os valores obtidos para as finalidades essenciais do templo religioso.

O entendimento⁷⁵, inclusive, restou cristalizado na Súmula nº 724 do Pretório Excelso, que, embora mencione apenas as instituições a que se refere a alínea “c”, do artigo 150, da Carta Magna, também é aplicável para aquelas elencadas na alínea “b”, do dispositivo constitucional em questão. Vejamos a redação da súmula em comento:

Súmula nº 724. Ainda quando alugado a terceiros permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’ da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Além da imunidade tributária para o bem locado, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a aplicação da imunidade em diversas outras situações, como na prestação de serviços de diversão pública (cinema) e na exploração de estacionamento. Esses julgados se referem às instituições de assistência social sem fins lucrativos, mas, da mesma forma, seriam aplicáveis aos templos de qualquer culto:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CF, ART. 150, VI, C. SERVIÇO SOCIAL DO COMERCIO - SESC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIVERSÃO PÚBLICA. A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta Republica. Precedente da Corte: RE 116.188-4 Agravo regimental improvido.

(AI 155822AgR, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, Julgamento: 20/09/1994; Publicação: 06/06/1995)

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.

(RE 144900, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, Julgamento: 22/04/1997; Publicação: 26/09/1997)

A esse respeito, Roque Carrazza⁷⁶ ainda leciona:

Destarte, a Igreja pode explorar estacionamento de veículos, realizar bazares beneficentes, promover festas, com cobrança de ingressos etc., sem que isso, de *per se*, faça aluir a imunidade tributária prevista no aludido art. 150, VI, b, a Constituição Federal. As rendas auferidas como resultados serão abrangidas pela imunidade, desde que aplicadas integralmente no custeio e na manutenção da atividade religiosa.

⁷⁵ Citamos os seguinte julgados que refletem, da mesma forma, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, dentre outros: RE 237718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 29/03/2001; Publicação: 06/09/2001 e ARE 895972/AgR/RJ, Rel. Min. Roberto Barroso. Julgamento: 02/02/2016; Publicação: 24/02/2016.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 44.

A doutrina abalizada ressalta, ainda, que para a fruição da imunidade religiosa bastaria a ausência da intenção de lucro, ou seja, a instituição religiosa estaria vedada de distribuir seus rendimentos a seus dirigentes ou terceiras pessoas que atuem a seu serviço.

Todo e qualquer bem ou rendimento obtivo pela confissão religiosa, que não seja revertido em prol de suas atividades essenciais, estaria sujeito a tributação, já que não atingido pela imunidade religiosa estabelecida pelo texto constitucional.

Neste ponto, cumpre chamar a atenção para outro entendimento que deve ser considerado na análise do contexto da imunidade dos templos religiosos e é primordial no estudo da questão, especialmente por sua estreita relação com o assunto no campo prático. A doutrina majoritária também advoga que haverá sempre uma presunção relativa de que os bens ou rendimentos obtidos pela entidade religiosa será direcionado às suas finalidades essenciais, cabendo ao Fisco o ônus da prova de qualquer desvio.

Confira-se, nesse sentido, as ponderações de Roque Carrazza⁷⁷:

A imunidade em tela apenas desaparece se as doações da Igreja estiverem a serviço de finalidades estranhas ao culto, cabendo ao Poder Público o ônus da prova de tal desvirtuamento, o que só poderá ser feito pelos meios em direito admitidos. Recorde-se, por vir de molde, que a inversão do ônus da prova para o contribuinte viola seu direito constitucional ao silêncio (direito de não produzir prova contra si próprio).⁷⁸

E prossegue o renomado doutrinador:

Há, no entanto, uma presunção relativa no sentido de que todo culto é legítimo – presunção, esta, que só se esboroa diante de inequívoca prova em contrário, a ser produzida pelo Estado, sempre garantindo à Igreja o exercício de seu direito constitucional à ampla defesa, com o contraditório e o devido processo legal a ele inerentes.

Também nessa mesma direção, apontando que caberia ao ente estatal comprovar eventual desvio de finalidade, são as lições de Robson Maia Lins⁷⁹ e Leandro Paulsen⁸⁰, dentre outros.

O Pretório Excelso também já se manifestou no sentido de que cabe a Administração tributária comprovar eventual tredestinação de bem beneficiado pela imunidade tributária:

⁷⁷ Ibidem, p. 34 e 40/41.

⁷⁸ Ibidem, p. 34.

⁷⁹ LINS, Robson Maia. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Imunidade do Art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Coord. MARTINS, Ives Grandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 118.

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 163.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.
(ARE 800395 AgR, Primeira Turma, Reol. Min. Roberto Barroso. Julgamento: 28/10/201; Publicação: 14/11/2014)

Portanto, podemos afirmar a esta altura que o entendimento que prevalece no Supremo Tribunal Federal, também defendido por parte significativa da doutrina, é o seguinte:

- a) todo e qualquer bem e rendimento obtido pelo templo de qualquer culto está protegido pelo manto da imunidade tributária, desde que revertidos integralmente para suas finalidades essenciais;
- b) há a presunção “juris tantum” (relativa) de que os bens e rendimentos são revertidos integralmente para as finalidades essenciais da entidade religiosa, competindo a Administração tributária eventual prova em sentido contrário.

É com muita ousadia e respeito que apresentamos entendimento diametralmente oposto. Afinal, não é fácil divergir do entendimento da Corte Suprema e de juristas de escol.

Defendemos, pois, que a imunidade de que trata a alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, abrange, apenas, o patrimônio, renda e serviços vinculados diretamente às finalidades essenciais da ordem religiosa: evangelização, com a divulgação do credo e da doutrina religiosa, por meio de culto, cerimônia ou qualquer outra atividade religiosa, incluindo a formação de religiosos e a assistência espiritual aos fiéis.

Nesse sentido, seriam imunes, por exemplo, o imóvel utilizado como templo da religião e seus anexos destinados às cerimônias e atos litúrgicos e religiosos (cemitério, capela, etc.), os automóveis utilizados exclusivamente na finalidade de pregação (automóveis, aeronaves, caminhonetes, embarcações, etc.), os serviços e cursos de formação religiosa e assistência espiritual, inclusive cerimônias e celebrações (batizado, primeira comunhão, crisma, curso de noivos, curso de padrinhos, casamento, etc.), os serviços de comunicação por televisão, rádio ou

outro meio de comunicação com o objetivo de evangelização, toda a renda obtida em razão dos trabalhos religiosos realizados, enfim, quaisquer atividades relacionadas diretamente às finalidades religiosas da Igreja, independentemente da divindade cultuada.

Porém, quaisquer outros bens, rendas ou serviços que não tenham relação direta às finalidades essenciais da confissão religiosa estariam sujeitos à tributação, já que não albergados pela imunidade constitucional, como é o caso da renda percebida com imóveis alugados a terceiros pela entidade, ingressos cobrados em razão de festas (festa junina, festa julina, quermesse, festa de maio), objetos vendidos (vinhos, caixões funerários, velas, licores, alimentos), cobrança de estacionamento, restaurantes, etc.

Enfim, qualquer patrimônio, renda ou atividade não relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa (evangelização) estariam excluídos da norma constitucional imunizante.

Além disso, qualquer desvio gozo da imunidade tributária também redundaria na incidência da tributação. Por exemplo, os automóveis, aeronaves, caminhonetes, ônibus, etc. utilizados nas atividades de pregação, mas que, também, fossem utilizados para outros fins, como, por exemplo, passeios de lazer ou turismo, não fariam jus à imunidade tributária analisada.

Justificamos nossa posição ressaltando, inicialmente, que o texto constitucional é expresso ao dispor no § 4º, do artigo 150, que a imunidade religiosa compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

Pela **interpretação literal**, pois, resta evidente que nenhum patrimônio, renda ou serviço não relacionados diretamente às atividades essenciais da confissão religiosa fariam jus à imunidade. E o vocábulo “somente” utilizado no texto do dispositivo constitucional revela, sem sobra de dúvida, a intenção do Poder Constituinte originário de restringir, e não de ampliar, a imunidade dos templos de qualquer culto.

Mas já vimos anteriormente que o método literal é apenas a primeira etapa do processo de interpretação da norma, de forma que seguimos no processo de exegese da imunidade religiosa.

Assim, invocando a **interpretação sistemática** passaremos a analisar todo o contexto em que a norma está inserida.

Partimos, assim, dos princípios fundamentais invocados pela Carta Magna, em que restam estabelecidos como objetivos fundantes da República Federativa do Brasil, dentre outros, a construção de uma sociedade justa e solidária, o que pressupõe a divisão de custos entre toda a sociedade, sem que nenhum setor em específico deixe de dar sua parcela de contribuição.

Ademais, quando a Carta Maior trata da organização do Estado, estabelece no artigo 19, inciso I, já visto anteriormente, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subencioná-los ou embaraçar-lhes o funcionamento, sendo admitida, apenas, a colaboração de interesse público.

A leitura do referido dispositivo constitucional, revela que pretendeu o legislador vedar a transferência de recursos públicos às Igrejas, direta ou indiretamente. Nessa medida, uma interpretação do § 4º, do artigo 150, da Carta da República de forma mais ampla do que pretendeu o Poder Constituinte Originário redundaria, salvo melhor juízo, na indireta subvenção das confissões religiosas, o que não deve ser admitido.

Vamos além. A redação do § 4º, do artigo 150, da Carta Magna é propositalmente restritiva ao utilizar a expressão “somente” (“...compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais...”), diferentemente do § 2º do mesmo dispositivo (art. 150), que, ao tratar da imunidade recíproca, evita o vocábulo “somente”, e, mais do que isso, estabelece que a imunidade atingirá não apenas as finalidades essenciais dos entes indicados, mas também as que delas decorram (“...ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”).

A comparação entre a redação do § 2º e do § 4º, do artigo 150, da Constituição Federal não pode ser ignorada. E o cotejo conduz ao raciocínio de que o Poder Constituinte originário, propositalmente, não adotou para a imunidade religiosa o mesmo tratamento dispensado à imunidade recíproca.

Ainda, o próprio § 3º, do artigo 150, afasta a imunidade quando relacionada com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas de direito privado, com o intuito de preservar a ordem econômica.

E, seguindo no caminho da interpretação sistemática, há que se consignar que quando a Carta Constitucional trata da ordem econômica e financeira, especificando seus princípios (artigo 170), é indubitável a intenção da promoção da livre concorrência, o que não se coaduna com a interpretação de que seria permitido às Igrejas a exploração de atividades privadas (estacionamentos, restaurantes, locação de imóveis, venda de objetos e ingressos para shows, cinema, festas, etc.), absolutamente estranhas às suas finalidades essenciais, sem o pagamentos dos tributos correspondentes.

Passando, agora, para a **interpretação teleológica**, e na linha do que já expusemos anteriormente, ressaltamos que a imunidade religiosa se constitui como um instrumento para a consagração de um direito fundamental, qual seja, a liberdade de crença e de credo, que revela uma atuação de neutralidade (passiva) do Estado, ou seja, um não fazer (não tributar nos limites das finalidades essenciais).

Nessa medida, a imunidade tributária do patrimônio, da renda e dos serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa já atinge esse objetivo de funcionar como instrumento a serviço da liberdade religiosa, e qualquer interpretação que vá além, extrapola, salvo melhor juízo, a neutralidade supramencionada, ganhando ares de subvenção indireta.

Arrematamos nossa linha argumentativa, finalmente, com a utilização da **interpretação histórica**, que, com a devida vênia, aliada ao quanto acima exposto, afasta de uma vez por todas qualquer outra interpretação que não seja aquela no sentido de que a imunidade religiosa está restrita ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, como diz, aliás, a própria Constituição Federal.

Desde a Constituição Federal de 1891 a laicidade do Estado está presente em todos os textos magnos brasileiros (Constituições Federais de 1981, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988), que, de forma expressa, enaltece a liberdade de culto e de crença. Da mesma forma, resta repetida a vedação ao Estado tupiniquim de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religiosos.

A imunidade aos templos de qualquer culto foi prevista, pela primeira vez, na Constituição Federal de 1946⁸¹, sendo, posteriormente, repetida na Carta Magna de 1967⁸² e, como sabemos, na Lei Maior de 1988.

Ao analisar o texto das Constituições Federais anteriores é possível vislumbrar que a imunidade aos templos de qualquer culto era dissociada da expressão bens e serviços, que estava relacionada, apenas, a outras instituições (*e.g.*, partidos políticos e entidades educacionais).

Isso, contudo, não impediu que a abrangência da expressão “templos de qualquer culto” fosse levada ao Poder Judiciário.

Assim, pesquisando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é possível vislumbrar que sob a égide da Constituição Federal de 1946, o Pretório Excelso fixou o entendimento de que a expressão analisada (templos de qualquer culto) dizia respeito unicamente aos bens imóveis em que eram realizados os cultos religiosos, o que incluía seu edifício e dependências (RE 21.826), senão vejamos:

A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, E LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO A ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO.

(RE 21826, Primeira Turma, Rel. Min. Ribeiro da Costa. Julgamento: 02/07/1953; Publicação: 31/12/1953)

⁸¹ Constava da Constituição Federal de 1946 o quanto segue:

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

(...)

V - lançar impostos sobre:

(...)

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

(...)”.

Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 27/09/2020.

⁸² Constava da Constituição Federal de 1967 o quanto segue:

“Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar imposto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei”;

Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 27/09/2020.

Já sob o império da Constituição Federal de 1967, o Colendo Supremo Tribunal Federal voltou a enfrentar a questão, ocasião em que novamente reiterou o entendimento que prevalecia no sentido de que a expressão templo se restringia, única e exclusivamente, ao local de realização do culto.

Templos de qualquer natureza. Imunidade a que se refere o art. 19, III, b, da Constituição. II. A imunidade ocorre quando no local esteja funcionando o respectivo templo, não o terreno a ele destinado, sujeito, pois, legalmente, ao imposto territorial urbano. III. Recurso extraordinário provido. (RE 85139, Segunda Turma, Rel. Min. Thompson Flores. Julgamento: 27/08/1976; Publicação: 17/09/1976)⁸³

Com esse apanhado histórico das Constituições Federais anteriores, bem como, da interpretação que era atribuída pelo Supremo Tribunal Federal à expressão “templos de qualquer culto”, podemos concluir que caso o Poder Constituinte originário pretendesse ampliar a imunidade religiosa, o teria feito de forma expressa, ou quem sabe, teria modificado a redação até então utilizada.

Contudo, mesmo ciente da interpretação restritiva da expressão “templos de qualquer culto” que prevalecia no ordenamento jurídico, o Constituinte Originário entendeu por bem mantê-la, o que revela, de forma aliada a todos os argumentos anteriormente expendidos, que a interpretação extensiva que tem prevalecido hodiernamente não reflete as reais intenções do espírito do texto constitucional.

Após esse longo exercício de interpretação da Carta Constitucional de 1988, buscamos, ainda, na pragmática, a demonstração de que é totalmente equivocada a interpretação de que a imunidade religiosa deve albergar, sem ressalvas, todos os bens, serviços e rendas obtidos pela entidade religiosa, desde que direcionados às suas finalidades essenciais (e não apenas o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade, como assevera o texto constitucional).

Isso porque, como vimos no presente capítulo, prevalece na doutrina e na jurisprudência que há a presunção relativa de que os bens e rendimentos são revertidos totalmente para as

⁸³ Constatou da ementa, de forma equivocada, a menção ao artigo 19, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal de 1967, quando, na verdade, o correto seria a remissão ao artigo 20, inciso III, alínea “b”, da Carta Constitucional de 1967.

Também no mesmo sentido, é o seguinte julgado: RE 85.139/SP, Relator Min. Thompson Flores, Julgamento: 27/08/1976; Publicação: 17/09/1976.

finalidades essenciais da confissão religiosa, de forma que compete ao Poder Público (Estado), o ônus de comprovar qualquer desvirtuamento – leia-se, a demonstração de que não há a reversão supramencionada para as finalidades primordiais da entidade.

E o entendimento é irrepreensível, afinal, tal como analisamos alhures (tópico 2.8, deste Capítulo 2), a imunidade religiosa reflete norma constitucional de eficácia plena, independentemente, pois, de qualquer especificação ou regulamentação pela legislação infraconstitucional.

Assim, na linha do entendimento assente na doutrina e jurisprudência pátrias, com o qual estamos de pleno acordo, o artigo 14, do Código Tributário Nacional não é aplicável para as instituições religiosas. Vejamos as lições de Roque Carrazza⁸⁴:

Anote-se que o próprio caput, do art. 14, do CTN, estabelece que os requisitos que a seguir enumera, valem, apenas, para as entidades mencionadas no art. 9º, IV, c, deste mesmo diploma, ou seja, para partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Estas entidades sim (e não os templos de qualquer culto) é que devem aplicar no País, os seus recursos, na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Em outras palavras, a fruição da imunidade religiosa independe do cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador ordinário ou complementar, dentre os quais, a escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, como ocorre, por exemplo, com a imunidade das instituições de assistência social.

Destarte, ao mesmo tempo em que **(i)** as confissões religiosas não estão obrigadas e, por isso mesmo, não mantém a escrituração de suas receitas e despesas; **(ii)** cabe ao Poder Público o ônus de demonstrar eventual descumprimento da destinação dos recursos dessas entidades às suas finalidades essenciais.

Portanto, é praticamente impossível ao Poder Público comprovar o descumprimento, pelos templos de qualquer culto, da aplicação de seus recursos nas finalidades essenciais da entidade religiosa para fins do gozo da imunidade tributária prevista na Constituição Federal, o que cria um terreno extremamente fértil para o cometimento de todo o tipo de irregularidade.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14ª ed. São Paulo:Malheiros, 2000, p. 34.

Ora, se as confissões religiosas não têm o dever de manter a escrituração de suas receitas e despesas, simplesmente não há como o Poder Público comprovar que eventuais bens e receitas obtidos deixaram de ser aplicados em suas finalidades essenciais.

Corroborando nossa tese, trazemos à baila as ponderações tecidas de forma extremamente elucidativas por Cláudio Carneiro⁸⁵:

Podemos ainda trazer outro argumento a ser utilizado em defesa da imunidade de bens com exploração econômica; a renda obtida com essa exploração econômica seria revertida em prol de benfeitorias, custeio e desenvolvimento do templo e da atividade religiosa, ou seja, revertida para as suas atividades essenciais. Dessa forma tal entendimento seria razoável se as instituições religiosas possuíssem uma escrituração contábil regular que comprovasse tais investimentos, ou seja, que comprovassem a reversão do lucro auferido para as finalidades essenciais da entidade. Sem tal comprovação, ficaria a simples presunção de que tal “riqueza”, tal montante, seria ou deveria ser reaplicado. A ausência de escrituração como fundamento concessivo da imunidade feriria também o princípio da isonomia com outras entidades, ou até mesmo com sociedades comerciais que, por força legal, são obrigadas a fazê-lo.

Por essa razão, admitir que estaria agasalhado pela imunidade tributária todo e qualquer recurso obtido pelas entidades, desde que revertidos às suas finalidades essenciais, equivale a tornar letra morta a parte final do disposto no § 4º, do artigo 150, da Carta Magna, no tocante às instituições religiosas, o que, inclusive, afronta o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais já mencionado anteriormente (tópico 1.5., do Capítulo 1).

Portanto, por qualquer ângulo que a questão seja analisada, entendemos que a conclusão é no sentido de que a imunidade religiosa deve abranger tão-somente o patrimônio, a renda e os serviços vinculados (e não simplesmente revertidos – sem qualquer tipo de controle, frise-se) diretamente às finalidades essenciais das igrejas.

Registramos, por fim, que a ideia de que todo o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas estariam abrangidos pela imunidade dos templos de qualquer culto, desde que revertidos às suas finalidades essenciais, aliado ao entendimento de que cabe ao Poder Público o ônus de demonstrar eventual descumprimento dessa destinação dos recursos, bem como, ao fato de que tais entidades não estão obrigadas ao cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, formam um ambiente perfeito para fraudes de todas as espécies, com o enriquecimento ilícito de líderes religiosos que nem sempre têm as melhores das intenções.

⁸⁵ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 221.

Sem querer atribuir possíveis fraudes a quem quer que seja, vale ressaltar que hodiernamente são bastante frequentes as notícias de enriquecimento de líderes religiosos, valendo citar com exemplo uma lista divulgada pela conceituada revista Forbes elencando diversos líderes evangélicos brasileiros milionários⁸⁶.

Todos os elementos anteriormente citados escancaram que a forma como a imunidade religiosa vem sendo aplicada não contribui para o cumprimento de diversos dos princípios fundantes do Estado brasileiro, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, assim como a promoção do bem de todos.

Lembramos, ainda, que o direito não se compadece com irregularidades e que o Erário deve ser protegido da ação nefanda de possíveis instituições que, em nome de Deus, exploram a população, agraciados com o beneplácito da imunidade tributária.

Assim, por todos os motivos anteriormente delineados, entendemos que a imunidade religiosa deve abranger somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, e não quaisquer bens ou recursos revertidos ou aplicados em suas finalidades essenciais.

Para encerrarmos, lembramos que parte da doutrina sustenta entendimento semelhante ao que defendemos nas linhas acima, inclusive, ressaltando a necessidade da revisão do entendimento atualmente dominante no âmbito do Colendo Supremo Tribunal Federal.

Importante mencionar, nesse ponto, que o entendimento manifestado pelo Pretório Excelso quando do julgamento do RE 325.822, prevaleceu por maioria apertada de votos, tendo votado contra a tese vencedora os eminentes Ministros Ilmar Galvão (Relator), Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

⁸⁶ Consta menção à referida publicação da revista Forbes do ano de 2013, em que Edir Macedo, dono da Igreja Universal do Reino de Deus, aparecia com um fortuna de 2 bilhões de reais, Valdemiro Santiago, fundador da Igreja Mundial do Poder de Deus, com uma fortuna de 400 milhões e Silas Malafaia, presidente da Assembléia de Deus Vitória em Cristo com um patrimônio de 300 milhões de reais. POLETIZE. Reportagem com o título “Imunidade Tributária: Por que entidades religiosas não pagam impostos no Brasil”? de 23/08/20. Disponível em: <<http://www.politize.com.br/imunidade-tributaria-entidade-religiosa/>>. Acesso em 22/0/2020.

Desde então, cumpre ressaltar, houve significativa modificação na composição do Pretório Excelso, razão pela qual não há garantia de que a tese que prevaleceu não será superada – como, aliás, já aconteceu em diversas situações.

A necessidade de revisão do entendimento do Supremo Tribunal Federal é almejada por Luís Eduardo Schoueri⁸⁷, ao ressaltar que, quando do julgamento do RE 325.822, deveria ter prevalecido o entendimento do Ministro Carlos Velloso, que acabou sendo voto vencido:

Lamentavelmente, a posição do Ministro Velloso não se saiu vencedora no caso, assegurando o Supremo Tribunal Federal a imunidade a atividades que se afastam daquelas próprias do templo. Entretanto, a lucidez da posição do Ministro traz a esperança de que o Tribunal venha a rever tal entendimento.⁸⁸

Na mesma direção é o entendimento sustentado pelo doutrinador Sacha Calmon⁸⁹:

Com efeito, tem-se adotado uma interpretação ampliativa à expressão “templos de qualquer culto” – consagrada na CF para definir a imunidade em comento – com vistas a abranger não apenas o local onde ocorrem as celebrações e rituais de determinado credo, mas a própria entidade religiosa. Destarte, contrariamente ao que acreditamos, seriam imunes todo o patrimônio, todas as rendas e todos os serviços dessas organizações, desde que, por óbvio, relacionados as suas finalidades essenciais (art. 150, § 4º).

O saudoso Aliomar Baleeiro⁹⁰ deixava clara sua interpretação no sentido de afastar a imunidade relativa ao patrimônio dos templos de qualquer culto quando utilizados para fins econômicos, ressaltando, ainda, posicionamento ainda mais restritivo de Pontes de Miranda, senão vejamos:

O ‘templo de qualquer culto’ não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. (...) O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força dae compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do páraço ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos. Pontes de Miranda, entretanto, sustentou interpretação mais restritiva (Pontes de Miranda, Comentários, cit., vol. 1º, p. 510). Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, só para o culto. Contudo, não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc.

⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 389.

⁸⁸ Importante ressaltar que a passagem transcrita consta da 1ª edição (2011) da obra de Luís Eduardo Schoueri, mas não foi repetida na última edição (8ª) do ano de 2019. Nada obstante, a ideia defendida pelo doutrinador permanece a mesma, no sentido de que deveria ter prevalecido o voto do Ministro Carlos Velloso, que acabou sendo voto vencido quando do julgamento do RE nº 325.822-2.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 327.

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 147.

Também nessa direção, são as lições de Hely Lopes Meirelles⁹¹ e Luciano Amaro⁹², dentre outros doutrinadores de renome.

Roque Antonio Carrazza⁹³, vale o registro, já apresentou em um momento pretérito posicionamento na mesma linha do que defendemos, embora tenha modificado seu convencimento⁹⁴, como indicamos anteriormente. É o que se depreende pela leitura de seu Curso de Direito Constitucional Tributário (14ª edição⁹⁵):

(...) a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por que? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais. Chega-se com maior facilidade a esta conclusão se atentarmos para o § 4º do art. 150 da CF (‘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’).

Portanto, diante de todos os argumentos anteriormente aduzidos, defendemos, de forma convicta, que a imunidade dos templos de qualquer culto prevista na alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal, deve abranger, de forma restritiva, somente o patrimônio a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas. E nutrimos a esperança de que o tema volte a ser enfrentado pelo Pretório Excelso, que, com sua novel e atual composição, poderá rever o entendimento firmando quando do julgamento do RE 325.822.

⁹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 172.

⁹² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 178.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.480.

⁹⁴ O Professor Roque Carrazza afirma: “No passado pronunciamos-nos no sentido de não estarem cobertas pela imunidade as rendas provenientes da comercialização de objetos sacros, da exploração econômica de estacionamento e restaurantes, da venda de licores, vinhos, velas, etc., ainda que revertessem em favor do culto. Justificávamos nossa posição argumentando que estas não são finalidades essenciais ao culto, mas meramente temporais, esbarrando, assim, na restrição veiculada no art. 150, § 4º da CF (...).

Ocorre, porém, como tantas vezes se disse, que nada neste mundo foi suficientemente pensado que não possa ser repensado. Sempre se pode voltar a encarar um assunto de modo renovado.

Assim, hoje, depois de retrilhar os caminhos do nosso pensamento, estamos convencidos de que o supra-aludido parágrafo, por envolver restrições, há de ser interpretado com cautela (*exceptio est strictissimae interpretationis*), de modo a não afetar o núcleo essencial do preceito imunizante em pauta. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.641).

⁹⁵ Atualmente, o Curso de Direito Constitucional Tributário do Professor Carrazza, utilizado como norte para a elaboração do presente trabalho está em sua 32ª edição.

2.9 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS, MANTIDAS PELAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Há que se acrescentar, finalmente, que todo o raciocínio desenvolvido anteriormente no subitem “2.8 Da Limitação da Imunidade Tributária no que Toca às Finalidades Essenciais das Entidades Religiosas” não impede que as entidades religiosas mantenham instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, como, aliás, soe acontecer em grande parte das igrejas existentes.

É muito frequente que as entidades religiosas mantenham essas instituições de educação e de assistências social com o objetivo de proporcionar o bem comum e auxiliar os menos favorecidos, na linha do que, em regra, é apregoado pela doutrina que elas seguem. Essas entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, têm direito à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal⁹⁶.

Roque Antonio Carrazza⁹⁷ ressalta o relevante trabalho exercido pelas instituições de educação e assistência social que atuam sem finalidade lucrativa e a importância do benefício fiscal que lhes é concedido:

(...) a Carta Magna, neste passo, colocou as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no rol daquelas em favor das quais o Estado solicita a colaboração de toda a sociedade, oferecendo-lhes, em contrapartida, o direito fundamental de não serem submetidas à tributação por meio de impostos.

De fato, é justamente porque o Estado não reúne condições objetivas para levar avante, de modo satisfatório, a educação do povo e a assistência social lato sensu, que estimulou tais ‘instituições’ de direito privado a supri-lhe as deficiências, dando-lhes, em contrapartida, no mais elevado plano normativo, ou seja, na Constituição Federal, a vantagem de não serem submetidas à tributação por meio de impostos. Ora, a renúncia de receita, in casu, é consequência do esforço, que as entidades fazem, em favor do fomento à educação e à assistência social.

No mesmo sentido, são as ponderações de Rafael Novais⁹⁸:

As entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos se beneficiam dessa imunidade com o argumento de que estariam exercendo atividades sociais de responsabilidade do próprio poder público, aliada à ausência de finalidade no lucro. Tais instituições estariam atuando no reforço de direitos sociais prestados pela máquina pública, não parecendo justo a incidência de impostos sobre essas instituições.

⁹⁶ Importante lembrar que a imunidade prevista no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, também é aplicável às entidades beneficentes de assistência social que atendam os requisitos legalmente previstos.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 74.

⁹⁸ NOVAIS, Rafael. *Direito Tributário Facilitado*. 3ª ed. São Paulo: Editora Método, 2018, p. 174.

Instituições privadas de educação sem finalidade lucrativa, casas que cuidam de portadores de necessidades especiais, asilos para pessoas idosas e hospitais filantrópicos são bons exemplos de entidades que se beneficiam dessa imunidade tributária.

É importante alertar, porém, para o fato de que, nesses casos, as instituições de educação e de assistência social mantidas pelas entidades religiosas fazem jus à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, que não se confunde com a imunidade religiosa ora estudada, consagrada na alínea “b” do dispositivo constitucional supramencionado.

Importante, lembrar, por oportuno, que para o exercício da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, estão obrigadas ao pleno cumprimento do disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que não se aplica à imunidade religiosa, como visto no subitem anterior do presente capítulo.

Destarte, estão proibidas de distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Devem aplicar integralmente, no Brasil, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. E, ainda, manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Ademais, é certo que a imunidade tributária abrange apenas as atividades relacionadas com os objetivos institucionais das entidades de educação e de assistência social, na esteira com o previsto em seus respectivos estatutos ou atos constitutivos, sendo certo que o benefício tributário poderá ser suspenso pela autoridade tributária caso todos os requisitos anteriormente mencionados não sejam integralmente cumpridos.

Helena Taveira Tôrres⁹⁹, com relação a abrangência da imunidade no tocante às atividades vinculadas às finalidades essenciais das instituições em comento, ensina:

Para que essa imunidade possa ser aplicada às entidades de assistência social (área da saúde) a Constituição prescreve a exigência de conexão obrigatória entre o âmbito material de sua aplicação (rendas, patrimônio ou prestação de serviços) e que as atividades abrangidas se encontrem relacionadas com as finalidades essenciais das instituições.

(...)

⁹⁹ TÔRRES, Helena Taveira. Imunidade Tributária e Tributos ‘Indiretos’: O Caso das Entidades de Saúde. Coord. PARISI, Fernanda Drummond. TÔRRES, Helena Taveira e MELO, José Eduardo Soares de. *ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO em homenagem ao Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1, p. 249/250.

De um modo didático, podem ser designados os elementos principais prescritos como ‘condições’, para que a imunidade tributária em questão possa cumprir seus fins constitucionais, a saber:

- (1) Subjetivo – a imunidade alcança todas as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, como são aquelas dedicadas às atividades de ‘saúde’, na sua maior amplitude.
- (2) Finalístico – seu emprego está vinculado ao atendimento às finalidades essenciais dessas entidades como ‘renda’, ‘patrimônio’ ou ‘serviço’ da pessoa imune.
- (3) Delimitação impositiva – o alcance das imunidades não se restringirá aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, mas sobre todos aqueles que possam alcançar operações com bens ou serviços que mantenham vínculo com as atividades das instituições de assistência social sem fins lucrativos (cf. art. 150, VI, ‘c’, e § 4º, da CF) e as contribuições para a seguridade social (art. 195, I, e § 7º da CF).
- (4) Formal – o direito à imunidade somente poderá ser exercido caso a instituição promova suas atividades sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, ‘c’, e art. 195, § 7º, da CF; e art. 14 do CTN).

É indubitável, pois, que as entidades religiosas podem sim, por meio de suas instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, fazer jus à imunidade relativa ao patrimônio, renda e serviços não relacionados diretamente às suas finalidades religiosas, desde que cabalmente cumpridos os requisitos previstos na legislação infraconstitucional.

Certo é, de qualquer sorte, que a imunidade das entidades religiosas não pode ser confundida com a imunidade das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, por elas mantidas.

CAPITULO 3 - DA POSSIBILIDADE DA MITIGAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA PELO PODER CONSTITUINTE DERIVADO

Parte significativa da doutrina sustenta que a imunidade dos templos de qualquer culto reflete direito fundamental, que, por essa razão, estaria gravado pela cláusula da imutabilidade.

Ou seja, por se tratar de direito fundamental consagrado na Carta Magna, o sistema jurídico não admitiria a hipótese de sua mitigação ou supressão por meio de emenda constitucional, por força do disposto no inciso IV, do § 4º, do artigo 60 da Carta Constitucional, integrando, pois, seu núcleo intangível.

É o que defende de forma enfática Roque Antonio Carrazza¹⁰⁰:

(...) é incontestável que, quando a imunidade tributária prestigia valores consagrados na Constituição Federal, não há espaço jurídico para emendas constitucionais que os fragilizem, restrinjam ou, pior, anulem. Por maioria de razão, isso não pode ser feito por meio de atos normativos infraconstitucionais ou interpretações ‘muito a propósito’. Enfim, as situações de imunidade tributária jamais podem ser ignoradas.
(...)

Essa também é a lição de Fabiana Del Padre Tomé¹⁰¹:

Como visto, as imunidades visam à realização de determinados valores. Exatamente por esses motivos, tenho afirmado que imunidades que objetivem a proteção de direitos fundamentais não podem ser abolidas ou restringidas nem mesmo por emendas constitucionais, sob pena de afronta ao art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna. E, no que concerne à imunidade dos templos de qualquer culto, sua existência visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, assegurada pelo inciso VI do art. 5º do Texto Maior.

Esse entendimento também é sustentado, dentre outros, por Regina Helena Costa¹⁰² e Américo Lourenço Masset Lacombe¹⁰³.

Nada obstante, e com a devida vênia ao entendimento dos ilustres juristas anteriormente mencionados, aos quais devoto total respeito, entendo que não há que se confundir alhos com

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 17.

¹⁰¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do Patrimônio, Rendas e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais dos Templos de Qualquer Culto. Coord. MARTINS, Ives Grandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 129.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90.

¹⁰³ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 110.

bugalhos, de forma que o instrumento necessário à proteção do direito fundamental não pode ser confundido com o próprio direito.

Em outras palavras, e na linha do que venho defendendo desde o início do presente trabalho, entendo que a imunidade religiosa (artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal), ora estudada, foi um dos instrumentos utilizados pelo legislador para fazer valer a liberdade religiosa, de consciência e de crença, direitos fundamentais insculpidos nos incisos VI, VII e VIII, do artigo 5º da Carta da República.

Uma coisa é o direito fundamental (liberdade religiosa, de consciência e de crença), outra, completamente diferente, é o instrumento utilizado para consagrá-la (e.g., a imunidade tributária).

E, com a devida vênia, nem poderia ser diferente, sob pena de engessarmos excessivamente o texto constitucional, a ponto de impedir a adequação da Carta Magna às modificações e evoluções sociais.

A **liberdade religiosa**, pois, reflete direito fundamental que não pode ser minorado ou suprimido pelo Poder Constituinte derivado. Por ter sido alçada como cláusula pétrea pelo Poder Constituinte originário, não pode ser abolida ou restringida, nem mesmo por meio de emenda constitucional.

Já a **imunidade religiosa** pode, em tese, ser restringida ou até abolida, desde que, contudo, de maneira alguma, diminua ou extinga o direito fundamental correspondente (liberdade religiosa).

Oportuno ressaltar, aliás, que o Colendo Supremo Tribunal Federal já admitiu a supressão de imunidade tributária por meio de emenda constitucional e assentou não existir direito adquirido a regime de imunidade tributária:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE. PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO. REVOGAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/1998. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. Não há direito adquirido a regime jurídico de imunidade tributária. Ademais, nos termos da jurisprudência da Corte, a disposição revogada não consagrava direito ou garantia fundamental. Agravo regimental a que se nega provimento.
(ARE 825237 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso; Julgamento: 07/10/2014; Publicação: 03/11/2014)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO À NÃO TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO ART. 153, § 2º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 20/98. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. (RE 352292 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Carmen Lúcia; Julgamento: 15/02/2011; Publicação: 10/05/2011)

Citamos, também, exatamente no mesmo sentido, os seguintes julgados do Pretório Excelso: AI 499269 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa; Julgamento: 07/03/2006; Publicação: 28/04/2006 e RE 372600, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie; Julgamento: 16/12/2003; Publicação: 23/04/2004.

O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não há direito adquirido a regime de imunidade tributária justamente porque a imunidade tributária pode ser eventualmente modificada ou suprimida, desde que o direito fundamental a ela correspondente não seja malferido.

A imunidade dos templos de qualquer culto, pois, poderia ser, em tese, mitigada ou extinta, caso restasse inabalado o direito fundamental à liberdade religiosa e de crença.

O que pretendemos dizer, de outro modo, é que a imunidade religiosa somente se justifica enquanto necessária à plenitude dos direitos fundamentais de liberdade religiosa e de crença.

Seguindo essa linha de raciocínio, podemos asseverar, por exemplo, que há entidades religiosas no Brasil que, definitivamente, não precisam da exoneração tributária da Constituição Federal para fazer valer o direito fundamental à liberdade religiosa.

Para que tenhamos uma ideia, por exemplo, do poderio financeiro da Igreja Católica, citamos trecho de reportagem do ano de 2013 publicada pelo Jornal Valor Econômico¹⁰⁴:

Em 1929, o Papa Pio XI assinou com o líder fascista Benito Mussolini o Tratado de Latrão: a Santa Sé renunciou aos territórios que continuava a reivindicar em troca de uma compensação equivalente a US\$ 91 milhões na época. Foi a origem da fortuna moderna da Santa Sé, que garantia que o papa não seria pobre nunca mais.

¹⁰⁴ VALOR ECONOMICO. Reportagem publicada sob o título: “Papa será cobrado por transparência”, Valor Econômico, 14/03/2013, Internacional, p. A15. Disponível em: < <https://valor.globo.com/mundo/coluna/papa-sera-cobrado-por-transparencia.ghtml> >. Acesso em 22/0/2020.

Parte importante do dinheiro teria sido investida em ouro comprado nos anos de 1930 pelo preço médio de US\$ 30 a onça - hoje está acima de US\$ 1.500. O Vaticano nunca vendeu seu ouro, guardado nos cofres do Federal Reserve Bank of New York.

Oficialmente, a divisão de investimentos financeiros do Vaticano, conhecida como *Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica* (APSA), gere ativos de € 680 milhões - cifra vista com forte reticência nos meios financeiros e mesmo religiosos. Além disso, o Vaticano tem enormes tesouros, como coleções de obras de arte, de Michelangelo a Rafael, guardados num bunker subterrâneo de dois andares em 24 quilômetros de labirinto. Mas nada disso pode ser vendido, no máximo serve para alavancar crédito.

Os casos de dois países, porém, dão uma ideia da força financeira da Igreja Católica. Na Alemanha, após anos de pesquisa, o cientista político Carsten Frerk estimou que os ativos de entidades legais da Igreja no país, controlados por bispos, alcançavam € 50 bilhões. Fora das estruturas legais, negócios de agências de viagem, imobiliárias e outros movimentariam € 125 bilhões por ano, segundo ele.

(...)

Na Itália, o anúncio do primeiro-ministro Mário Monti de que o governo voltará a cobrar imposto sobre bens da Igreja chamou a atenção para as 110 mil propriedades do Vaticano, que vão de shopping center a residências, que estão isentas da taxa (sic). O valor total das propriedades é estimado em US\$ 12 bilhões.

Também no Brasil, é público e notório que a Igreja Católica possui vasto patrimônio, seguramente maior do que muitas (senão todas) das empresas mais lucrativas do país.

Acrescentamos que, recentemente, veio à tona denúncias contra um padre da Congregação do Santíssimo Redentor (pertencente à Igreja Católica), que teria arrecadado doações para a construção da nova Basílica do Divino Pai Eterno em Trindade, Goiás.

Há suspeitas de que as doações de fiéis tenham sido usadas na aquisição de aviões, fazendas, terrenos e imóveis de luxo. A reportagem¹⁰⁵ do site G1 dá uma dimensão dos valores movimentados com doações pela instituição religiosa:

"Afipe" é a Associação dos Filhos do Pai Eterno, entidade civil que ele criou em 2004 e que vive de doações feitas pelo site, pelo telefone e, principalmente, pelo pagamento de boletos enviados pelo correio para todo o país.

Depois de criar esta primeira associação, o padre ainda criou mais duas. Entre 2008 e 2018, as três movimentaram 2 bilhões de reais. O Gaeco, Grupo de Combate à Corrupção do Ministério Público de Goiás, levantou todas as transações financeiras das associações nos últimos 10 anos: negociações difíceis de entender até para os investigadores. Foram quase três anos de investigação para rastrear e entender mais de 1.200 transações de compra e venda de imóveis, além de transferências, depósitos e saques milionários. Nesta sexta-feira (21), o MP foi para as ruas de Trindade, Goiânia e São Paulo em uma grande operação. Promotores foram até a casa do padre Robson e mais 15 endereços de pessoas físicas e empresas para cumprir mandados de busca e apreensão. Segundo os investigadores, os valores movimentados, não só pela Afipe, mas por todos os envolvidos na investigação, podem ser maiores do que R\$ 2 bilhões.

¹⁰⁵ G1. Reportagem publicada sob o título: "Padre investigado por lavagem de dinheiro fala ao Fantástico": 'Não existe atividade criminosa'. Disponível em: < <https://g1.globo.com/fantastico/noticia/2020/08/23/padre-investigado-por-lavagem-de-dinheiro-fala-ao-fantastico-nao-existe-atividade-criminosa.ghml> >. Acesso em 22/0/2020.

A riqueza da Igreja Universal do Reino de Deus, também é notória. O Templo de Salomão, exemplo de suntuosidade, segundo reportagem do Jornal Estado de São Paulo¹⁰⁶, foi erguido no bairro do Brás, em São Paulo, a um custo à época de R\$ 680 milhões.

E, de fato, não faltam exemplos do poderio econômico de grande parte das confissões religiosas. Poderíamos gastar rios de tinta citando reportagens que tratam da enorme arrecadação e patrimônio dos templos religiosos.

Posto isso, salvo melhor juízo, resta mais do que evidente que as confissões religiosas tradicionais, definitivamente, independem da imunidade religiosa para fazer valer o direito fundamental de liberdade de crença.

Ora, é mais do que óbvio que a Igreja Católica e a Igreja Universal do Reino de Deus, só para ficar nos exemplos já citados acima, mas poderíamos mencionar diversas outras, independem da imunidade religiosa para professar seus valores religiosos.

E é indubitável que se a imunidade tributária que elas gozam não é necessária para a consagração do direito fundamental de liberdade religiosa, os impostos que elas deixam de recolher tornam mais distante o desejo constitucional de construção de uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais, bem como, promoção do bem de todos (artigo 3º, incisos, I, III e VI, da Carta Magna)¹⁰⁷.

Tanto é verdade que a ordem jurídica de diversos países é muito mais restritiva com relação aos benefícios tributários às entidades religiosas e, nem por isso é possível afirmar que a liberdade religiosa inexistente ou mesmo é de alguma forma fragilizada.

Oportuno trazer à baila análise comparativa entre o ordenamento jurídico brasileiro e o estadunidense no tocante à imunidade religiosa, feita por Diogo de Castro Ferreira e Felipe Féres

¹⁰⁶ JORNAL ESTADO DE SÃO PAULO. Reportagem com o título “Megatemplo da Igreja Universal foi construído com alvará de reforma”, 29/07/2014. Disponível em: <[¹⁰⁷ No capítulo 2, subitem 2.8, citamos publicação da revista Forbes do ano de 2013, que mencionada a fortuna de Edir Macedo, dono da Igreja Universal do Reino de Deus, Valdemiro Santiago, fundador da Igreja Mundial do Poder de Deus e Silas Malafaia, presidente da Assembleia de Deus Vitória em Cristo.](https://sao-paulo.estadao.com.br/blogs/diego-zanchetta/megatemplo-da-igreja-universal-foi-construido-com-alvara-dereforma/#:~:text=O%20Templo%20de%20Salom%C3%A3o%2C%20no,ou%20seja%2C%20cerca%20de%20R%24>”. Acesso em 22/0/2020.</p></div><div data-bbox=)

Vale¹⁰⁸. Ao contrário do Brasil, que possui uma Constituição Federal analítica (prolixa), com a previsão da imunidade religiosa em seu texto, a Lei Fundamental dos Estados Unidos da América é sintética (concisa), de modo que o benefício às entidades religiosas é concedido por meio de isenção pela legislação infraconstitucional, tratando-se de benefício cuja concessão, além de não ser obrigatória, depende de análises extremamente rígidas e criteriosas, passível de constante controle e possibilidade de cassação:

Em linhas conclusivas, as diferenças apontadas entre os dois sistemas nos remetem a um contraste. No Brasil, enquanto há uma presunção a favor da imunidade, ausência da necessidade de certificação de imunidade e obrigações acessórias mais brandas, na sistemática da isenção americana, no âmbito federal, as organizações religiosas se apresentam como meras postulantes à isenção, devendo, para gozar da mesma, principalmente, fornecer à autoridade fiscal diversas e detalhadas informações através do preenchimento de vários formulários. Além disso, a legislação brasileira não dispõe de maneira pormenorizada sobre hipóteses de perda da imunidade, criando a Constituição apenas duas condições para o gozo da imunidade: ser um templo de qualquer culto que, como vimos, possui conceito aberto, e aplicar os valores obtidos através da prática religiosa na atividade fim da instituição. Já no sistema americano, pela própria dinâmica da isenção, nos deparamos com hipóteses taxativas de perda da condição de isento.

Na Suécia, da mesma forma, a concessão do benefício fiscal às Igrejas passa por rigorosa fiscalização, como podemos depreender do seguinte trecho de reportagem publicada no Diário do Centro do Mundo¹⁰⁹:

A premissa básica é a seguinte: todos, em uma sociedade, têm que pagar impostos e ser tratados de maneira igualitária. Tanto as igrejas, como os rebanhos”, resume a analista da autoridade fiscal sueca.

Não se pode controlar cada *krona* (coroa sueca, a moeda nacional), ela diz. Mas a autoridade fiscal detém, segundo Landmark, um eficiente sistema para verificar se as igrejas e os pastores estão fazendo o que devem.

“As igrejas devem comprovar que estão utilizando o dinheiro especificamente em obras de caridade e atividades afins”, diz Gunilla Landmark. “Se o dinheiro for empregado para fins religiosos, as igrejas podem ter certas deduções fiscais. Caso contrário, pagam impostos integrais.

Na Alemanha, por outro lado, a Igreja é sustentada com impostos pagos exclusivamente pelos fiéis¹¹⁰, sendo que aqueles que se declaram ateus ou agnósticos ficam livres da exação¹¹¹.

¹⁰⁸ FERREIRA, Diogo de Castro. VALLE, Felipe Féres. A imunidade Tributária como Efetivação do Direito ao Mínimo Existencial: A questão da Imunidade dos Templos Religiosos no Brasil e uma Análise Comparativa com o Direito Norte Americano. *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário – RDIET*. Brasília, V. 11, nº 2, p. 38 – 37 Jul-Dez, 2016.

¹⁰⁹ DCM. Reportagem com o título “Na Suécia, a Igreja paga Imposto”, 1º/01/2016. Disponível em: <<https://www.diariodocentrodomundo.com.br/na-suecia-a-igreja-paga-imposto-por-claudia-wallin/>>. Acesso em 22/0/2020.

¹¹⁰ Roque Antônio Carrazza ensina: “Na Alemanha, pelo contrário, apesar de lá também vigorar a separação entre o Estado e a religião, a ordem constitucional permite que as Igrejas cobrem seus próprios impostos (*kirchensteuer*), dos

Não é à toa que em Berlim, mais de 60% dos cidadãos se declaram ateus. É a informação que consta em recente reportagem publicada no sítio eletrônico UOL, de autoridade de Clarissa Neher¹¹²:

Mais de 60% dos moradores de Berlim são ateus. Cristãos são o segundo maior grupo, seguidos de muçulmanos e judeus. Mesmo sem religião, capital alemã é uma cidade solidária e que respeita as diferenças. Muitos costumam achar que o número de muçulmanos na Alemanha é bem maior do que ele realmente é. Dados divulgados neste ano traçaram um panorama das religiões em Berlim e revelaram que a grande maioria da população aqui é atea.

Misabel Derzi¹¹³, reproduzindo o texto da Lei Fundamental alemã, assevera:

Em outros países, entretanto, a Constituição prevê a criação de impostos em favor das igrejas, mesmo consagrando a liberdade religiosa e a separação entre Estado e religião. Assim, o art. 140 da Lei Fundamental da Alemanha, em vigor, convalida diversos dispositivos da Constituição de Weimar de 1919, entre os quais se estabelece: ‘As sociedades religiosas que forem corporações de direito público têm o direito de cobrar impostos de acordo com as disposições legais dos Estados, com base nas listas de contribuintes civis’ (art. 137, VI).

Nesse sentido, e em conformidade com o entendimento jurisprudencial do Colendo Supremo Tribunal Federal, entendo que uma modificação na Carta Magna de forma a determinar, por exemplo, que a imunidade religiosa seja exercida “nos termos da lei”, seria bem-vinda e constitucional. A título de exemplo, o artigo 150, inciso VI, alínea “b”, passaria a ter a seguinte redação:

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, atendidos os requisitos da lei;

E, ainda no campo da cogitação, a lei infraconstitucional, a ser editada, poderia fixar rígidos deveres de escrituração das rendas e despesas das entidades religiosas para fins de gozo da imunidade tributária, com previsão semelhante àquela existente no artigo 14, inciso III, do Código Tributário Nacional, conforme exemplificado abaixo:

fiéis (art. 137, VI, da Constituição de Weimar, convalidado pelo art. 140, da atual Lei Fundamental)”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23.

¹¹¹ UOL. FOLHA DE SÃO PAULO. Reportagem “Alemães abandonam igrejas para evitar impostos”. Disponível em: <<https://m.folha.uol.com.br/mundo/2015/04/1618523-alemaes-abandonam-igrejas-para-evitar-impostos.shtml>>. Acesso em 22/0/2020.

¹¹²UOL. Reportagem “Berlim, cidade sem religião”, (2019). Disponível em: < <https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/deutschewelle/2019/07/01/berlim-cidade-sem-religiao.htm>>. Acesso em 27/09/2020.

¹¹³ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 149.

Art. _____. O disposto na alínea b do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades religiosas:

I – (...);

II – (...);

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

§ __ Na falta de cumprimento do disposto neste artigo a autoridade competente poderá suspender a aplicação do benefício.

Ainda, restaria fixado pelo legislador infraconstitucional que, em regra, a imunidade somente atingiria os templos (edifícios) destinados aos cultos, sendo mais abrangente (para atingir todo o patrimônio, renda e serviços dessas entidades) apenas para as entidades religiosas com determinadas faixas de rendimento, como ocorre, por exemplo, com relação aos benefícios destinados às microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar nº 123/2006).

Assim, apenas as entidades religiosas que realmente necessitassem do favor tributário para a consagração do direito à liberdade religiosa fariam jus à imunidade em sua plenitude, sendo a exoneração concedida de forma limitada (apenas para atingir os templos destinados aos cultos) para as demais igrejas.

Concluimos, pois, que a imunidade religiosa, a nosso sentir, não se constitui como direito fundamental, gravado pelo manto da imutabilidade, podendo ser eventualmente modificado pelo Poder Constituinte derivado, desde que integralmente preservado o direito (esse sim fundamental) à liberdade religiosa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esperamos, no curso do presente trabalho, ter analisado a contento o instituto da imunidade religiosa, sem contudo, ter a pretensão esgotar o tema, cientes de sua vastidão.

Com efeito, introduzimos nosso trabalho com ponderações a respeito da imunidade tributária, trazendo sua conceituação e diferenciação com relação à isenção e não incidência.

Ademais, abordamos a *ratio essendi* das normas imunizantes, refletindo, ainda, sobre a melhor forma de interpretá-las.

A partir do Capítulo 2 do trabalho, passamos a abordar de forma mais específica a imunidade religiosa, destacando que a imunidade estudada reflete mecanismo previsto pelo texto constitucional para a consagração da liberdade religiosa, valor prestigiado pelo Poder Constituinte originário.

Destacamos, na sequência, que a exoneração fiscal objeto do nosso estudo se constitui como norma constitucional de eficácia plena, independentemente, pois, de regulamentação pelo legislador infraconstitucional, sendo aplicável apenas aos impostos e não às demais espécies tributárias.

Nessa linha, sustentamos também a aplicação da imunidade tributária não apenas aos templos de qualquer culto, mas, também, a seus anexos, destacando que, por uma questão de isonomia, a exoneração tributária objeto de nossas reflexões deve incidir independentemente da religião professada.

Tratamos, ainda, da abrangência da imunidade dos templos de qualquer culto, perquirindo a melhor exegese para o disposto no § 4º, do artigo 150, da Carta Magna, de forma a demonstrar que o favor constitucional estudado deveria ser aplicado apenas para o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto.

Nessa esteira, advogamos a necessidade de reanálise, pelo Supremo Tribunal Federal, da jurisprudência formada quando do julgamento do RE 325.822, que consolidou a tese de que a imunidade religiosa tem aplicação para todo o patrimônio, renda e serviços das confissões

religiosas, ainda que não relacionados às suas finalidades essenciais, mas desde que revertidos em seu favor.

Finalmente, enfrentamos a possibilidade da abolição ou restrição da imunidade religiosa pelo Poder Constituinte reformador, demonstrando se tratar de um instrumento para enaltecer um direito fundamental (liberdade religiosa) que com ele não se confunde.

No decorrer do trabalho procuramos enriquecer nossas reflexões trazendo à tona o entendimento acerca do tema prevalecente na melhor doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Além disso, sempre que necessário, ressaltamos nosso ponto de vista acerca das questões discutidas, ainda que divergente daquele predominante na doutrina e jurisprudência.

Por fim, esperamos com o presente trabalho ter, de alguma forma, colaborado para o estudo do tema e, em especial, lançado luzes sobre a interpretação das normas estudadas para que sejam cumpridos, da melhor forma possível, os propósitos da Carta Magna.

CONCLUSÃO

Ao cabo de todas as ponderações tecidas nos capítulos do presente trabalho, nos quais analisamos de forma minuciosa a jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal acerca da imunidade religiosa, bem como, contrastamos as lições de eminentes doutrinadores acerca do tema, passamos a tecer as seguintes conclusões:

1) a imunidade traduz limitação ao poder de tributar estabelecida pelo texto constitucional, por meio da qual se proíbe a criação e a cobrança de tributos sobre determinadas pessoas, bens ou situações, afastando-os das regras que delimitam a competência tributária;

1.1) as imunidades tributárias, tal como as demais normas constitucionais, devem ser interpretadas à luz do princípio da máxima efetividade, perquirindo-se a finalidade da norma e o contexto em que ela está inserida, sem perder de vista os fins sociais que motivaram sua edição e aqueles presentes no momento de sua aplicação. Essa parece ser a linha adotada pelo Pretório Excelso, como demonstramos no bojo do presente trabalho, nos parecendo equivocada a tese de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas sempre de forma restritiva ou ampliativa.

2) Apesar de parte da doutrina entender de forma diversa, as imunidades tributárias nem sempre terão eficácia plena, dependendo, em certas situações, de norma infraconstitucional (complementar) que a regulamente;

2.1) Apesar disso, a imunidade religiosa, da forma como se encontra atualmente redigido o texto constitucional, se constitui como norma constitucional de eficácia plena.

3) O entendimento que prevalece no Supremo Tribunal Federal, também defendido por parte significativa da doutrina, é no sentido de que todo e qualquer bem ou rendimento obtido pelo templo de qualquer culto está protegido pelo manto da imunidade tributária, desde que revertidos integralmente para suas finalidades essenciais;

3.1) Entendemos, contudo, que a utilização cuidadosa dos mais variados métodos interpretativos, conduz à exegese no sentido e que a imunidade religiosa deve abranger somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, e não quaisquer bens ou recursos revertidos ou aplicados em suas finalidades essenciais;

3.2) Destarte, é premente que o tema volte a ser enfrentado pelo Pretório Excelso, que, com sua atual composição, poderá rever o entendimento firmando quando do julgamento do RE 325.822.

4) Por outro lado, ao mesmo tempo em que todo e qualquer bem e rendimento obtido pelos templos de qualquer culto está protegido pelo manto da imunidade tributária, desde que revertidos para suas finalidades essenciais, registramos que a jurisprudência do Pretório Excelso, na mesma direção de parte da doutrina, sustenta que há uma presunção “*juris tantum*” (relativa) de que os bens e rendimentos são revertidos integralmente para as finalidades essenciais em comento;

4.1) Ainda de acordo com o entendimento que prevalece na doutrina e na jurisprudência do Pretório Excelso, temos que o artigo 14, do Código Tributário Nacional não é aplicável para as instituições religiosas, até porque, como vimos, trata-se a imunidade religiosa de norma constitucional de eficácia plena, que independe de regulamentação por norma infraconstitucional complementar;

4.2) Resta evidente, pois, que o contexto descrito inviabiliza completamente qualquer demonstração, por parte da Administração Tributária, de que os recursos obtidos pelas entidades religiosas não são revertidos em favor de suas finalidades essenciais, criando-se um campo extremamente fértil para o enriquecimento de líderes religiosos e para o cometimento das mais variadas irregularidades, tornando mais tortuoso o caminho para o cumprimento dos postulados constitucionais relativos à construção de uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais.

5) A imunidade religiosa não se constitui como direito fundamental. Trata-se de instrumento utilizado pelo legislador para fazer valer a liberdade religiosa, de consciência e de crença, esses sim direitos fundamentais insculpidos na Carta Magna;

5.1) A liberdade religiosa, portanto, por se tratar de direito fundamental, não pode ser minorado ou suprimido pelo Poder Constituinte derivado. Já a imunidade religiosa pode, em tese, ser restringida ou até abolida, desde que, de maneira alguma, diminua ou extinga o direito fundamental a que corresponde;

5.2) Andou bem o Supremo Tribunal Federal ao assentar o entendimento de que não existe direito adquirido a regime de imunidade tributária. Aplicando esse entendimento à imunidade religiosa, temos que referido instituto pode, eventualmente, ser modificado pelo Poder Constituinte derivado, desde que integralmente preservado o direito (esse sim fundamental) à liberdade religiosa;

5.3) Seguindo essa linha, entendemos que seria bem-vinda e constitucional eventual modificação na Lei Maior que determinasse o exercício da imunidade dos templos de qualquer culto “nos termos da lei”;

5.4) Dessa forma, a imunidade religiosa tornar-se-ia norma constitucional de eficácia contida. E, a título de sugestão, indicamos que caberia à lei infraconstitucional, a ser editada, estabelecer rígidos deveres de escrituração das rendas e despesas das entidades religiosas para fins de gozo do favor constitucional tributário, que, em regra, somente atingiria os templos (edifícios) destinados aos cultos, sendo mais abrangente (para atingir todo o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais dessas entidades) apenas no caso das instituições religiosas com determinadas faixas de rendimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, José. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 23ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 178.

_____. Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/Editora Revista dos Tribunais, 1998.

ARAÚJO, Luiz Alberto David, e NUNES JR., Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, Saraiva, 1998.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Incidência tributária, Teoria e Crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*. N.ºs. 25/26, Ano VII, Julho/Dezembro de 1983, p. 101/119.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *República e Constituição*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Imunidade de Instituições de Educação e Assistência in *Revista de Direito Tributário*, vol. 55.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 1ª edição. Rio de Janeiro: 1951.

_____. .. DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª edição.. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALERA, Wagner. “A imunidade das entidades beneficentes de assistência social” *Contribuições Previdenciárias – Questões Atuais*. São Paulo, Dialética, 1996.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo, Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

- _____. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1987.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9ª edição. Brasília: UnB, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2028 / DF. Ministra Rosa Weber Redatora do acórdão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. RE 330817 / RJ - RIO DE JANEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372387/false>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. RE 504.615 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <file:///C:/Users/user/Downloads/texto_76896160.pdf>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. ADPF 130/DF, Órgão Pleno do STF, Rel. Min. Carlos Britto. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605411>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. RE nº 138.284 e RE 146/733. Relator Carlos Velloso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. ARE 928.575 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10676591>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. ARE 758866 AgR 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12580140>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. RE 600480 AgR 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748265336>>. Acesso em 22/09/2020.
- _____. AI 884401, Rel. Min. Carlos Ayres Britto Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630012>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. RE 21826, 1ª Turma, Rel. Min. Ribeiro da Costa. Disponível em:<
<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoPublicacaoInstitucionalMemoriaJurisprud/anexo/RibeirodaCosta.pdf>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. RE 85139, 2ª Turma, Rel. Min. Thompson. Disponível em:<
<https://www.jusbrasil.com.br/processos/66976066/processo-n-0298200-4120098190001-do-tjrj>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. ARE 825237 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso. Disponível em:<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7958933>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. RE 352292 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Carmen Lúcia. Disponível em:<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3112683>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. AI 499269 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em:<
<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14733878/agregno-agravo-de-instrumento-ai-499269-sp/inteiro-teor-103119908>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. RE 372600, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie. Disponível em:<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630135>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em:<
<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/1036036/constituicao-federal-1967-constituicao-da-republica-federativa-do-brasil-1967>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em:<
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 22/09/2020.

_____. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 22/09/2020.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: 1955.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9ª edição. São Paulo: 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____.Coord.). JESUS, Isabela Bonfá (Org.). *Atualidades do Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____.*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____.*Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____.*Direito tributário, linguagem e método*. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

_____. DERZI, Misabel Abreu Machado. THEODORO JR., Humberto. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo, Ed. RT, 1997.

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

DANIEL NETO, Carlos Augusto. As Imunidades Tributárias Isencioneis. Coord. Elizabeth Nazar Carraza. Org. Isabela Bonfá de Jesus. *Atualidades do Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 125/128.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 23ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23ª Edição, atualizada até a EC nº 62/09. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

E SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1371.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª edição. São Paulo, Saraiva, 1995.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

FERREIRA, Diogo de Castro. VALLE, Felipe Féres. A imunidade Tributária como Efetivação do Direito ao Mínimo Existencial: A questão da Imunidade dos Templos Religiosos no Brasil e uma Análise Comparativa com o Direito Norte Americano. *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário – RDIET*. Brasília, V. 11, nº 2, p. 38 – 37 Jul-Dez, 2016.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000

LINS, Robson Maia. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Imunidade do Art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Coord. MARTINS, Ives Grandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 110/118.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo, Malheiros, 2018.

_____. *Manual de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPTU e ITR – teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

NOVAIS, Rafael. *Direito Tributário Facilitado*. 3ª edição. São Paulo: Editora Método, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

_____. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

ROCHA, Roberval. *Direito Tributário*. 5ª edição. Bahia: Jus Podium, 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do Patrimônio, Rendas e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais dos Templos de Qualquer Culto. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 129/138.

TÔRRES, Heleno Taveira. Imunidade Tributária e Tributos ‘Indiretos’: O Caso das Entidades de Saúde. Coord. PARISI, Fernanda Drummond. TÔRRES, Heleno Taveira e MELO, José Eduardo Soares de. *ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO em homenagem ao Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1, p. 247/308.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro, Renovar, 1995.

TRIDA, Rafael Camargo. Eficácia das normas constitucionais. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3969, 14 maio 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28398>. Acesso em: 14 jul. 2020

PORTAIS ACESSADOS

DCM. Reportagem com o título “Na Suécia, a Igreja paga Imposto”, 1º/01/2016. Disponível em:<<https://www.diariodocentrodomundo.com.br/na-suecia-a-igreja-paga-imposto-por-claudia-wallin/>>. Acesso em 22/09/2020.

G1. Reportagem publicada sob o título: “Padre investigado por lavagem de dinheiro fala ao Fantástico”: ‘Não existe atividade criminosa’. Disponível em:<<https://g1.globo.com/fantastico/noticia/2020/08/23/padre-investigado-por-lavagem-de-dinheiro-fala-ao-fantastico-nao-existe-atividade-criminosa.ghtml>>. Acesso em 22/09/2020.

JORNAL ESTADO DE SÃO PAULO. Reportagem com o título “Megatemplo da Igreja Universal foi construído com alvará de reforma”, 29/07/2014. Disponível em:<<https://sao-paulo.estadao.com.br/blogs/diego-zanchetta/megatemplo-da-igreja-universal-foi-construido-com-alvara-dereforma/#:~:text=O%20Templo%20de%20Salom%C3%A3o%2C%20no,ou%20seja%2C%20cerca%20de%20R%24>>. Acesso em 22/09/2020.

POLETIZE. Reportagem com o título “Imunidade Tributária: Por que entidades religiosas não pagam impostos no Brasil”? de 23/08/20. Disponível em:<<http://www.politize.com.br/imunidade-tributaria-entidade-religiosa/>>. Acesso em 22/09/2020.

UOL. Reportagem “Berlim, cidade sem religião”, (2019). Disponível em:<<https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/deutschewelle/2019/07/01/berlim-cidade-sem-religiao.htm>>. Acesso em 27/09/2020.

_____.FOLHA DE SÃO PAULO. Reportagem “Alemães abandonam igrejas para evitar impostos”. Disponível em:<<https://m.folha.uol.com.br/mundo/2015/04/1618523-alemaes-abandonam-igrejas-para-evitar-impostos.shtml>>. Acesso em 22/09/2020.

_____.Reportagem com o título “Outros países também dão concessões”, 29/11/2009. Disponível em:<<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2911200911.htm>>. Acesso em 22/09/2020.

VALOR ECONOMICO. Reportagem publicada sob o título: “Papa será cobrado por transparência”, Valor Econômico, 14/03/2013, Internacional, p. A15. Disponível em:<<https://valor.globo.com/mundo/coluna/papa-sera-cobrado-por-transparencia.ghtml>>. Acesso em 22/09/2020.