

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS, SAÚDE E TECNOLOGIA (CCST)

SUELLEN CRISTINA PRUDENTE DE ALMEIDA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA EXTENSÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO
IPTU NAS PROPRIEDADES DOS TEMPLOS E ENTIDADES RELIGIOSAS**

Imperatriz – MA

2024

SUELLEN CRISTINA PRUDENTE DE ALMEIDA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA EXTENSÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO
IPTU NAS PROPRIEDADES DOS TEMPLOS E ENTIDADES RELIGIOSAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao curso de Direito, da Universidade Federal do
Maranhão, como requisito parcial para a
Obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Camila De Checchi
Sevilhano.

SUELLEN CRISTINA PRUDENTE DE ALMEIDA

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a)
autor(a).

Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Prudente de Almeida, Suellen Cristina.

Imunidade Tributária : Análise da Extensão da Não Incidência
de Iptu Nas Propriedades dos Templos e Entidades Religiosas /
Suellen Cristina Prudente de Almeida. - 2024.

54 p.

Orientador(a): Camila de Checchi Sevilhano de Checchi Sevilhano.
Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, Imperatriz,
2024.

1. Imunidade Tributária. 2. Templos de Qualquer Culto. 3. Extensão. 4. Imposto Sobre Propriedade Predial Urbana. 5. I. de Checchi Sevilhano, Camila de Checchi Sevilhano. II. Título.

SUELLEN CRISTINA PRUDENTE DE ALMEIDA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA EXTENSÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO
IPTU NAS PROPRIEDADES DOS TEMPLOS E ENTIDADES RELIGIOSAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao curso de DIREITO, da Universidade Federal
do Maranhão, como requisito parcial para a
Obtenção do grau de Bacharel em DIREITO.

Aprovada em: 10/07/2024

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Eliseu Ribeiro de Sousa
Universidade Federal do Maranhão

Prof. Dr. Ricardo Cavalcante Moraes
Universidade Federal do Maranhão

Profª. Dra. Camila de Checchi Sevilhano
Universidade Federal do Maranhão

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por ser minha fonte de felicidade e força.

Ao meu amado filho, Lorenzo Rafael, cuja vida e saúde eu agradeço e entrego em mãos de Nossa Senhora.

Aos meus pais, Natalia e Nivando, pelo total apoio. Obrigada pela educação, por serem meu alicerce, exemplo e os melhores amigos que eu poderia ter. Sem vocês eu não conseguiria.

Agradeço pela dedicação e parceria de minha orientadora, Camila.

“Só engrandecemos o nosso direito à vida cumprindo o nosso dever de cidadãos do mundo.”

Mahatma Gandhi

RESUMO

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, estabelece imunidades tributárias, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais dos cidadãos, evitando que a cobrança de tributos prejudique a atividade e a manutenção de determinadas situações ou pessoas que necessitam de proteção.

Partindo dos conceitos essenciais e estudo da imunidade tributária, o presente trabalho pretende analisar a extensão da não incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) nas propriedades dos templos e entidade religiosas, particularmente em relação aos imóveis de sua propriedade que não são utilizados diretamente para o culto, visando expor as decisões e jurisprudências recentes que englobam o Direito Tributário, visto que a ausência de clareza e uniformidade na aplicação dessa imunidade, especialmente no que diz respeito ao IPTU, pode resultar em insegurança jurídica tanto para as administrações municipais quanto para as entidades religiosas.

Além das imunidades, o sistema tributário é estruturado com princípios específicos para garantir os direitos dos contribuintes e, nesse contexto, a imunidade tributária concedida a templos de qualquer culto se fundamenta na garantia da liberdade religiosa.

Palavras-chave: imunidade tributária; templos de qualquer culto; extensão; imposto sobre propriedade predial territorial e urbana;

ABSTRACT

The 1988 Constitution of the Federative Republic of Brazil establishes tax immunities with the aim of protecting the fundamental rights of citizens, preventing the collection of taxes from harming the activity and maintenance of certain situations or people who require protection.

Starting from the essential concepts and study of tax immunity, this work intends to analyze the extent of the non-incidence of IPTU on the properties of temples and religious entities, particularly in relation to properties owned by them that are not used directly for worship, aiming to expose the decisions and recent jurisprudence that encompasses Tax Law, since the lack of clarity and uniformity in the application of this immunity, especially with regard to urban land property tax, can result in legal uncertainty for both municipal administrations and religious entities.

In addition to immunities, the tax system is structured with specific principles to guarantee the rights of taxpayers and, in this context, the tax immunity granted to temples of any cult is based on the guarantee of religious freedom.

Keywords: tax immunity; temples of any cult; extension; urban land property tax;

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
Origem da Imunidade Tributária.....	13
Natureza Jurídica da Imunidade Tributária	14
Liberdade Religiosa nas Constituições Brasileiras	16
3. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR	21
Isenção e Imunidade: principais diferenças	22
Princípios constitucionais	24
Reconhecimento da qualidade de imune	25
4. IPTU	28
Noções gerais de impostos.....	29
5. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	30
Templos e culto.....	31
Templo.....	32
Teorias	32
Culto	34
6. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 116/2022	35
Histórico antecedente à Emenda Constitucional nº116/2022.....	36
Não incidência do IPTU em imóveis alugados pelas entidades religiosas	38
7. EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	41
Residência dos clérigos.....	41
7.1.1.RE 325.822/SP	42
7.1.2.RE 594.015/SP	42
Instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos	44
Imóveis temporariamente vagos	44
Importação de materiais de construção	44
Maçonaria.....	46
Cemitérios.....	46
8. CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária dos templos, de qualquer culto, representa a liberdade religiosa e o princípio da laicidade do Estado brasileiro. Esta imunidade está consagrada na Constituição Federal de 1988, prevista no Artigo 150, inciso VI, alínea “b”, dispondo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre "templos de qualquer culto". Nesse sentido, é relevante ressaltar que, por muito tempo, discutiu-se a temática de não incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Urbana (IPTU) nos imóveis locados pelas entidades religiosas, o que corroborou para a promulgação da Emenda Constitucional nº 116/2022, que exemplifica as complexas interações entre o direito tributário e os direitos fundamentais.

Trata-se de discussão essencial para analisar de que maneira a Constituição assegura a liberdade de culto e como mudanças na legislação podem impactar esse direito. Além disso, suas implicações práticas são fundamentais para compreender a abrangência do conceito de “templo” e “culto”, e como as decisões legislativas podem influenciar na liberdade religiosa no país, tendo em vista que, a partir de sua vigência, o imóvel alugado por uma entidade religiosa torna-se imune ao IPTU, durante todo o período da locação, isentando tanto o locador quanto o locatário do imposto, independentemente de qualquer cláusula contratual.

Nesse sentido, o trabalho propõe, como objetivo geral, determinar até que ponto a imunidade tributária dos templos religiosos deve se estender aos imóveis de sua propriedade que não são diretamente utilizados para o culto, mas que ainda pertencem à organização religiosa e podem ter finalidades variadas. Por esse motivo, serão expostos fundamentos em jurisprudências que evidenciam exemplos, como locação, cemitérios, estacionamento, maçonaria ou até mesmo residências para clérigos, a fim de que possamos notar como cada uma destas são tratadas e possuem a incidência da imunidade discutida.

Diante desta celeuma, justifica-se que a falta de clareza e uniformidade na aplicação dessa imunidade, especialmente em relação ao IPTU, pode gerar insegurança jurídica tanto para as administrações municipais quanto para as próprias entidades religiosas, resultando a um cenário onde algumas entidades religiosas desfrutam de ampla imunidade, enquanto outras são tributadas, de forma rigorosa, gerando impactos sobre a arrecadação dos municípios, que dependem do IPTU para a prestação de serviços públicos e investimentos em infraestrutura.

O objetivo geral deste trabalho resume-se na análise da aplicação da imunidade tributária para templos religiosos no contexto do IPTU, visando identificar e propor critérios claros e uniformes que equilibrem a proteção da liberdade religiosa, com a necessidade de arrecadação justa e eficiente pelos municípios. Desse modo, juntamente ao exame da Base Legal e Constitucional da Imunidade Tributária, iremos revisar, por meio da análise de doutrinas e jurisprudências, os julgados que permeiam a aludida temática e elucidar a aplicação e interpretações jurídicas existentes sobre a extensão da imunidade tributária aos imóveis de organizações religiosas.

Trata-se dos objetivos específicos, portanto, observar a ausência de critérios uniformes sobre quais imóveis são abrangidos pela imunidade, a fim de que se impeça o prejuízo ao planejamento financeiro, tanto das igrejas quanto dos governos municipais.

Diante dos estudos de casos e decisões judiciais, será analisado como os tribunais estão interpretando e aplicando a imunidade tributária em relação ao IPTU, visto que é essencial garantir que essa proteção não seja utilizada de forma abusiva, comprometendo a arrecadação municipal e beneficiando atividades que, embora ligadas a organizações religiosas, não são diretamente relacionadas ao culto.

O estudo proposto é estruturado em seis seções principais, cada uma com seus respectivos subitens e, inicialmente, uma abordagem é feita acerca da origem, conceito e natureza jurídica da Imunidade Tributária, nos quais revelam, também, a temática da liberdade religiosas nas Constituições Brasileiras, a fim de expor o breve delinear do histórico das imunidades tributárias dos templos religiosos - matéria abrangida atualmente pela exoneração de ordem constitucional marcada pela alínea “b”, inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, de 1988.

Consequentemente, a segunda seção busca expor os limites ao poder de tributar e seus respectivos princípios constitucionais, a fim de que se trabalhe o alcance da visibilidade do reconhecimento da qualidade de imune. Posteriormente, a terceira seção busca detalhar o IPTU e as noções gerais sobre este.

Em seguida, são estudadas as noções e abrangência de “entidades religiosas”, “templo”, “culto”, visto que são necessários para a compreensão e motivação da Emenda Constitucional nº 116/2022, ou seja, analisar a não-incidência no IPTU nos imóveis locados pelos templos de qualquer culto e entidades religiosas, dado que esses passaram a ter vantagem sobre a imunidade tributária devido à grande difusão do assunto nos âmbitos processuais.

É necessário visar que a imunidade tributária, concedida aos templos de todas as religiões, está intimamente ligada ao princípio da liberdade religiosa e à garantia do livre exercício de crenças. Logo, almeja-se evitar a tributação desses locais para permitir a diversidade e a liberdade de prática religiosa, o que poderia ser comprometido se houvesse a obrigação de pagar impostos sobre eles.

Por último, tem-se que estudo procura, por meio de revisões bibliográficas, esclarecer as finalidades sociais e essenciais da Imunidade Tributária, tendo em vista que vivemos em um Estado Laico, onde a valorização e proteção da liberdade individual são reforçadas pelo pluralismo religioso e pelos princípios do Estado de Direito.

Nesse sentido, o Poder Judiciário brasileiro, representado por seus tribunais superiores, tem ampliado progressivamente a interpretação dessa garantia constitucional para atender às demandas do poder constituinte, pois almeja a proteção dos entes religiosos em suas diversas atividades, mesmo aquelas relacionadas ao domínio econômico. Portanto, a observância de que os recursos obtidos estejam em conformidade com os propósitos fundamentais da entidade religiosa tem imensa relevância nas decisões superiores que serão demonstradas no decorrer deste estudo.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente, é importante destacar que a imunidade tributária não está claramente definida na Constituição Federal, o que abre espaço para diversas interpretações. Em alguns casos, essas definições podem distorcer certos conceitos jurídicos, resultando em interpretações incorretas sobre a natureza jurídica desse instituto. Assim, é crucial apresentar, de forma sucinta, alguns dos principais pensamentos e noções sobre a natureza jurídica da imunidade tributária, no contexto jurídico brasileiro.

Segundo doutrina de Paulo de Barros Carvalho, as imunidades são normas que estabelecem de que modo criar novas normas, a partir da ideia de serem “singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios” (CARVALHO, 2005, pág. 174)¹. No caso, atuam negativamente sobre a norma de competência, proibindo o legislador de instituir tributo sobre determinados fatos ou situações.

Por conseguinte, as imunidades tributárias, por serem exceções à norma de tributação, requerem fundamentos constitucionais que as sustentem e justifiquem, pois, seguindo o mesmo raciocínio, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de urna conjunção de normas constitucionais” (CARVALHO, 2005, pág. 176)².

Nesse sentido, entende-se que elas não devem ser vistas como “favores” ou privilégios para aqueles que se beneficiam delas, mas sim como um reequilíbrio tributário devidamente fundamentado. Logo, a finalidade das imunidades tributárias é concretizar os princípios constitucionais, pois garantem essa exclusão, com base no texto da Constituição Federal, de 1988.

Falcão (1961) considera a imunidade “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo Estatuto Supremo” (FALCÃO, 1961, pág. 370)³.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³ FALCÃO, A. de A. Imunidade e isenção tributária - Instituição de Assistência Social. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 66, 1961. pág. 370.

Esse conceito de imunidade tributária abrange situações que não podem ser objeto de tributação, ou seja, o que o autor, em epígrafe, descreve. Contrário à isso, estaríamos recaindo sobre o que a norma dispõe ser livre de incidência, ou seja, resultando em uma hipótese de inconstitucionalidade.

Contudo, Paulsen (2014) nos ensina que “os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes” (PAULSEN, 2014, pág. 14)⁴.

Isso ocorre devido a ideia enraizada do confisco ser relacionado, por muitas vezes, nos tempos tenros, com a imposição de violência. Por esse motivo, as imunidades necessitam de uma abordagem geral, na qual se observa as regras e limitações do poder de tributar que a Lei Maior oferta aos entes, conforme veremos a seguir.

Origem da Imunidade Tributária

O Estado, como entidade fundamental para a existência de uma sociedade organizada, necessita de recursos para manter suas operações e alcançar seus objetivos, independentemente da ideologia política que o guie ou do seu estágio de desenvolvimento. À vista disso que denominamos a função tributária como mantedora da Máquina Estatal e, principalmente, de interesse social, como podemos observar nos ensinamentos dos renomados doutores Klaus Tikpe e Douglas Yamashita:

“O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade.” (TIPKE; YAMASHITA; 2002, p. 13)⁵.

Nesse sentido, verificamos que a tributação é uma característica intrínseca do Estado e ao longo da história, seja como um instrumento da sociedade ou atuando em seu próprio interesse, a busca por recursos privados para sustentar as funções do Estado é constante e recorrente.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

No entanto, é crucial que essa arrecadação seja compatível com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes, em resposta aos inúmeros entraves históricos que envolviam violência e excesso de arrecadação.

De fato, a concepção da tributação como um instrumento da sociedade fica evidente neste trecho redigido por PAULSEN, pois, nota-se que quando são delineados os direitos fundamentais e sociais, o Estado é a melhor estrutura para estabelecer e proteger esses direitos por meio de instituições apropriadas:

“O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento” (PAULSEN, 2014, pág. 14).⁶

Portanto, consequentemente é evidenciado com base nesta doutrina que a tributação é uma característica essencial, independentemente de o Estado atuar como um instrumento da sociedade ou se beneficiar dela, a obtenção de recursos privados para a sua manutenção tem sido uma constante necessária em todo exercício de governo, como restará comprovado nos estudos que permeiam a natureza jurídica da imunidade e sua construção no decorrer das Constituições.

Natureza Jurídica da Imunidade Tributária

A natureza jurídica da Imunidade tributária emana da Constituição, ora, de acordo com HANS KELSEN, autor da teoria pura do direito, trata-se do topo do ordenamento jurídico-positivo, estando no ápice da pirâmide normativa, a Carta da qual emana total validade de todas as demais normas. Por esse motivo, evidencia-se que os princípios constitucionais tributários, que abordam as imunidades fiscais, representam salvaguardas essenciais para os cidadãos-contribuintes e, consequentemente, são inalteráveis, pois invalidam quaisquer leis ordinárias que as contrariem, limitando a jurisdição tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme o texto constitucional a ser abordado em sequência.

As imunidades são asseguradas pela Carta Magna, que possui uma personalidade rígida, ora, requer um processo legislativo mais complexo e dificultoso do que o necessário para a aprovação de uma lei ordinária, garantindo, assim, sua permanência. Nesse sentido, Baleeiro (2008) expõe que:

⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

[...] “a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma sucessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal” (BALEEIRO, 2008, pág.114)⁷.

Portanto, todas as normas que estão em conformidade com os preceitos constitucionais e sua evolução ao longo do tempo tornam-se válidas e eficazes. Dessa forma, a imunidade tributária está diretamente ligada à expansão das atribuições do Estado e também das exceções que decorrem da delimitação de suas competências, o que abrange uma variedade mais ampla de atuação no escopo do sistema constitucional tributário.

Nas palavras de Regina Helena Costa, as imunidades apresentam dupla natureza: são norma constitucional, pois limitam a competência tributária, e constituem direito público subjetivo, pois representam direitos das pessoas que fazem jus à garantia constitucional.

Neste sentido, o literato José Afonso da Silva, em monografia sobre o tema, divide desse mesmo pensamento, no qual conceitua as normas constitucionais como “(...) todas as regras que integram uma constituição rígida” e, nesse contexto, observamos a regulamentação do exercício do poder de tributar pelo Estado, bem como as limitações impostas a esse poder.

Ademais, é essencial que a Constituição, como documento que materializa o pacto federativo no Brasil, diferencie as competências tributárias de cada ente federal, assegurando-lhes condições adequadas e garantindo que possam exercer, plenamente, a capacidade defendida pelo ilustre professor Aliomar Baleeiro: “a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar”.

Apesar disso, a doutrinadora Regina Helena Costa considera necessário delimitar com exatidão a natureza jurídica da imunidade tributária, conceituando-a como:

“A exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação” (COSTA. 2015, pág. 58)⁸.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 114.

⁸ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 58.

Desta maneira, podemos observar que os princípios a serem estudados a seguir são a consequência da exoneração e o conjunto de princípios em conformidade com o que Hely Meirelles argumenta: “as imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal” (MEIRELLES, 2000, pág. 172)⁹.

Liberdade Religiosa nas Constituições Brasileiras

A preservação da imunidade dos templos, como um direito decorrente da liberdade de culto, só se tornou possível após a secularização do Estado brasileiro, um processo que acompanhou a Proclamação da República. Durante o período do Império no Brasil, a religião oficial era o catolicismo, restringindo, assim, a liberdade de culto às outras religiões, conforme Sabbad (2014) exprime:

“A título de curiosidade histórica, tem-se que, até a Proclamação da República, o catolicismo era a religião oficial no Brasil. Após esse marco, o Brasil tornou-se um Estado laico, sem religião oficial, deixando de oferecer proteção maior ao catolicismo e passando a ser um “Estado de religiões”. Nesse passo, a imunidade religiosa supõe a intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, distanciando os impostos dos templos, independentemente da dimensão da igreja ou do seu número de adeptos” (SABBAG, 2014, pág. 37)¹⁰.

No Brasil, a ideia de concessão de uma imunização tributária, para certas situações, já possuía certos indícios, na Constituição de 1824, a qual abordou, em seu artigo 179: “a inviolabilidade dos Direitos Cíveis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte”, inciso XVI: “ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade pública”, manifestando, assim, certa exoneração da obrigação de contribuir para as despesas do Estado.

Embora possamos evidenciar que também houve um desenvolvimento gradual, ao examinar, historicamente, a evolução da imunidade dos templos de qualquer culto e do princípio da liberdade religiosa, na Constituição Imperial de 1824, apesar de estabelecer uma religião oficial, permitia a prática doméstica de outras religiões.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 172.

¹⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário essencial. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 37.

Desse modo, havia a garantia da liberdade de crença, porém a prática religiosa, fora do catolicismo, não era permitida de forma pública, como evidenciado no artigo 5º da aludida Constituição: “a Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo”.

Logo, havia a designação religiosa aos cidadãos sem a hipótese de extensão física e predial do templo. Conforme essa explanação, José Afonso Silva discorre:

“Realmente, a Constituição Política do Império estabelecia que a Religião Católica Apostólica Romana era a Religião do Império (artigo 5º), com todas as consequências derivantes dessa qualidade de Estado confessional, tais como a de que as demais religiões seriam simplesmente toleradas, a de que o Imperador antes de ser aclamado, teria que jurar manter aquela religião (art. 103), a de que competia ao Poder Executivo nomear os bispos e prover os benefícios eclesiásticos (art. 102, II), bem como conceder ou negar os beneplácitos a atos da Santa Sé (art. 102, XIV), quer dizer, tais atos só teriam vigor e eficácia no Brasil se obtivessem aprovação do governo brasileiro” (SILVA, 2004, pág. 249-250)¹¹.

Inferre-se, portanto, que não houve, no Império, liberdade religiosa, pois havia a ideia do gozo de privilégios e uma organização que restringia outras manifestações de fé, cujo reconhecimento inexistia, devido a intervenção abusiva do Estado, na esfera social, como restou demonstrado por PAULSEN:

“A imposição de carga tributária demasiada, incompatível com a capacidade de pagamento dos contribuintes, e a ausência de investimentos proporcionais nos locais onde arrecadados os tributos foram causas concorrentes de movimentos pela independência e também de cunho separatista. A própria independência brasileira tem esse ingrediente. No período imperial, o chamado “quinto dos infernos” mostrou-se insuportável” (PAULSEN, 2014, pág. 15)¹².

Do mesmo modo, a Constituição de 1891 versou a temática da vedação para instituir tributos em ocasiões especiais, como é o caso da imunidade recíproca entre Estados-Membros e a União, cuja previsão encontra-se no artigo 19 da Constituição de 1891: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”, uma forma de imunidade tributária que, inclusive, permaneceu presente em todas as Constituições Republicanas subsequentes.

¹¹ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional positivo. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 249-250.

¹² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

Por conseguinte, ainda no citado texto constitucional de 1891, em seu artigo 11º, § 2º, verifica-se: “é vedado aos Estados, como à União: estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, ou seja, os primordiais pontos do que viria a ser a imunidade sobre templos religiosos. Por meio desse dispositivo, houve a delimitação entre Estado e Igreja, a qual foi reproduzida nas Constituições de 1934 e 1937.

Apesar do reflexo entre as mudanças graduais e os princípios sendo mantidos, ainda se mantinham enraizados preconceitos e restrições à liberdade, como podemos figurar no seu artigo 113, item 5º, da Constituição de 1934, no qual se vivenciava uma garantia da liberdade de consciência, crença e prática religiosa, mascarada pela limitação de não infringir a ordem pública e os bons costumes.

Somente na Constituição de 1946, demonstrou-se expressa a imunidade tributária dos templos de qualquer culto:

“Art. 31 – à União, aos Estados, ao Distrito Federal, 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;” [...].

Além disso, essa Constituição assegurou que a organização dos cultos não fosse afetada pelo ente tributário, o que reforçou, ainda mais, a separação entre Estado e religião, permitindo que houvesse o desenvolvimento de ambas sob artifícios independentes e, de fato, sem restrições em suas atividades, devido à tributação.

De outro modo, a Constituição brasileira, promulgada durante o regime militar, em 1967, reformulou o sistema tributário constitucional, com base na Emenda Constitucional nº 18/65, que representou uma inovação, tendo em vista que construiu um capítulo específico ao Sistema Tributário. As disposições relacionadas à imunidade foram ampliadas e a redação determinou, no artigo 20, inciso III e alínea “b”: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] b) taxar templos de qualquer culto”.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1946, em seu artigo 31, inciso V, alínea “b”, redige a vedação de lançar impostos sobre: “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;”, inaugurando, assim, a hipótese de imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto. Essa proibição explícita, de instituir tributos sobre templos, foi mantida nas Constituições de 1967 e 1969.

Nessa perspectiva, cabe um breve histórico de como a Liberdade Religiosa foi discutida após a promulgação da República, tendo em vista que modificaram alguns dispositivos, principalmente no que condiz com a separação entre Estado e religião. Desse modo, o artigo 11, inciso II, da Constituição de 1991, estipula: “É vedado aos Estados, assim como à União [...]: estabelecer, subvencionar ou dificultar o exercício de cultos religiosos”.

Em sequência, a Constituição de 1988, após desconstruir a visão negativa e equivocada de que a tributação está desvinculada dos deveres fundamentais, a pessoa humana passa a ser o foco, destacando-se, desde o início, os direitos imprescindíveis e sociais. A tributação é então reconfigurada com uma nova abordagem na delegação de competências tributárias, onde a justificativa da tributação, em relação à sua finalidade, ganha maior importância.

Atualmente, podemos contemplar, na Constituição de 1988, a proibição de gerar favorecimento injusto a uma religião, em detrimento a outra, e o empecilho, diante de dificultar o desenvolvimento de quaisquer das vastas entidades religiosas presentes em nosso território, conforme pode-se notar:

“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”.

Por fim, é válido ressaltar que os tópicos discutidos, na promulgação da Constituição de 1988, marcaram a ideia de democratização no âmbito social, jurídico e político. Logo, infere-se que houve uma modificação íntegra da estrutura, se comparada com as redações anteriores, advindo, portanto, uma garantia de direitos individuais, civis e difusos.

No que diz respeito ao princípio da liberdade religiosa, o artigo 5º, VI, assegura a liberdade de prática religiosa e garante a proteção aos locais de culto e às suas liturgias, sem a distinção ou restrição dessas. Esta mudança é vista, positivamente, por José Afonso da Silva, como ele escreve:

“Diferentemente das constituições anteriores não condiciona o exercício dos cultos à observância da ordem pública e dos bons costumes. Esses conceitos que importavam em regra de contenção, de limitação aos cultos já não mais o são. É que, de fato, parece impensável uma religião cujo culto, por si, seja contrário aos bons costumes e à ordem pública. Demais, tais conceitos são vagos, indefinidos, e mais serviram para intervenções arbitrárias do que de tutela desses interesses gerais” (SILVA, 2004, pág. 87)¹³.

¹³ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional positivo. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 249-250.

Embora não haja, na atual Constituição, a menção explícita da necessidade de observância da ordem pública e dos bons costumes como a legislação precedente apontava, é válido ressaltar que os princípios se fazem presentes, de modo implícito, e a doutrina garante essa observância e respeito, por isso é nítido que esses valores continuam sendo fundamentais em toda a estrutura normativa, o que se pode demonstrar, conforme o ilustre professor Paulsen (2014):

“A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade” (PAULSEN, 2014, pág. 17)¹⁴.

Desse modo, pode-se concluir que o processo da construção da Imunidade Tributária coopera com o cumprimento de elementos cruciais, em um Estado democrático de direito, e insere a responsabilidade cidadã como sujeita desse dever fundamental, que se compreende por inafastabilidade da tributação.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

3. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme palavras de Hugo de Brito “a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias” (MACHADO, 2008, p. 230), logo, sob essa mesma ótica, o escritor Bernardo Ribeiro expõe que:

“A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação” (MORAES, 1998, pág. 32)¹⁵.

Dessa forma, o conceito de limitação ao poder de tributar é crucial para entender o papel do Estado contemporâneo e como as normas constitucionais ampliam e norteiam sua atividade tributária, ao mesmo tempo que promove os restritos a ela. Consoante, Celso Ribeiro compreende-se por “limitações constitucionais ao poder de tributar, ou imunidades tributárias, àquelas normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário”. Isto é, o aludido autor analisa as limitações como agentes que “colaboram para a fixação do campo competencial das pessoas de direito público com capacidade política” (BASTOS, 1999, pág. 331)¹⁶.

Desse modo, os princípios têm um caráter genérico e amplo, que se volta mais a fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos demais tributos. Não inviabilizam, de maneira absoluta, a atividade tributária. Definem, na verdade, circunstâncias e critérios que a podem tomar inconstitucional.

Assim, as restrições delineadas no texto constitucional, de modo geral, refletem a aplicação dos mencionados princípios, cuja destinação seja regular ao poder tributário e consequentes arrecadações, por meio da competência tributária devida, conforme exposto pelo jurídico a seguir:

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Pesquisas tributárias. Tema: Imunidades tributárias, nova série n. 4. São Paulo: RT, 1998, p. 32.

¹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 20. ed. atual. Editora Saraiva: São Paulo, 1999, pág. 331.

“A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária, é que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas” (SABBAG, 2014, pág. 239)¹⁷.

Não se trata de uma exclusão ou supressão, a imunidade abrange a limitação que o legislador tem, diante da competência de definir o alcance das normas jurídicas. Logo, não se pode analisar essas normas e a imunidade tributária de forma isolada, pois ambos implicam efeitos semelhantes segundo Derzi (1998):

“Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinadas, enquanto as imunidades:

1. São normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
2. Reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
3. E, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), tem eficácia ampla e imediata;
4. Criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma- juridicamente qualificada” (DERZI, 1998, pág. 111)¹⁸.

Por fim, compreende-se, consoante o ilustre professor Carvalho (2015), que a limitação se deve ao entendimento que a imunidade revele ser:

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (CARVALHO, 2015, p. 367)¹⁹.

Isenção e Imunidade: principais diferenças

É válido ressaltar, de maneira breve, a diferença entre isenção e imunidade, conforme os ensinamentos de Sabbag (2009): “enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação” (SABBAG, 2009, pág. 243)²⁰.

¹⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário essencial. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 37.

¹⁸ DERZI, Mizabel Abreu. Notas atualizadoras a Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 367-368 e 381.

²⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 243.

O referido autor trata desta distinção fundamental, que embora possam parecer semelhantes, tratam de situações jurídicas diferentes, sendo a primeira concessão feita pelo ente tributante, através de lei infraconstitucional.

Podemos evidenciar isso ao observar que, quando se trata de dispositivos constitucionais, referem-se a normas de imunidade e não a comandos isencionais. O Código Tributário Nacional, que também expressa a exclusão do crédito tributário pela isenção, em seu artigo 176, evidencia que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

Logo, conforme os ensinamentos de Sabbag (2012): “a isenção é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido” (SABBAG, 2012, p. 137)²¹. Portanto, cabe compreender que ser isento se refere a um tributo que foi gerado, logo, houve sua incidência, porém, a cobrança é dispensada para determinados contribuintes ou em situações específicas.

Por outro lado, a imunidade tributária é uma proteção prevista na Constituição e que impede a instituição de determinados tributos. Essa proteção é absoluta e se aplica automaticamente, significando que o fato gerador não é criado, diferentemente do que ocorre na hipótese de isenção. Seguindo esse entendimento, Paulo de Barros evidencia que:

“As imunidades tributárias são consideradas como limites para a competência de tributar do Estado, equipadas como “cláusulas pétreas”, que nem mesmo emenda Constitucional pode alterar. Dentre os beneficiados quanto à isenção de pagamento das obrigações tributárias principais estão os templos religiosos” (CARVALHO, 2017, p. 181)²².

Assim, trata-se de uma modalidade de política fiscal que visa estimular determinadas ações ou reduzir a carga tributária sobre certas atividades ou grupos. Ou seja, é uma disposição constitucional que impede a criação de certos tributos, ou seja, a cobrança nem chega a acontecer, pois a norma proíbe a própria instituição do tributo para as situações ou pessoas imunizadas.

²¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 181

Princípios constitucionais

As imunidades tributárias têm o propósito de concretizar certos princípios constitucionais, pois atuam como garantias no ordenamento jurídico para os contribuintes, porém não devem ser confundidas com tais princípios. Assim sendo, Celso Antônio Bandeira propõe por definição de princípio:

“Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sustento harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 1999, p. 369)²³.

Por conseguinte, hodiernamente se há a hipótese de impedimento do Estado de tributar indiscriminadamente, exigindo que os tributos sejam instituídos apenas por meio de leis, deriva-se de princípios que agem de modo a delinear essas restrições ao poder de tributar. Consoante o exposto, temos que:

“Ao instituir o tributo, o legislador deve selecionar todos os fatos ou acontecimentos da vida econômica preordenados a gerar a obrigação tributária. Este é o momento da tipificação do fato gerador abstratamente previsto na lei, e da demarcação da área de incidência do tributo” (ZELMO, 1991, pág. 183-184)²⁴.

Consoante a isso, observa-se a necessidade do fato gerador dispor da adequação a norma, tendo em vista que essa irá tipificar se aquele incide ou não, por isso fala-se em observância a autonomia e organização estatal, a visibilidade econômica do Estado deve remeter independência financeira e econômica, logo, o sistema trata-se de uma consequência da forma de organização Estado.

A Constituição Federal e o próprio sistema tributário agem sob princípio da legalidade, estabelecido no artigo 5º, II, da Constituição, o qual afirma que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Este ponto eleva a importância da imunidade tributária nos templos de qualquer culto, tendo em vista que muitas igrejas não teriam a condição de arcar com os impostos e preservar o direito de liberdade religiosa e apoio para seus seguidores.

²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369.

²⁴ ZELMO, Denari. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Forense, 1991, p. 183-184.

Por conseguinte, esse princípio está estruturado nas características do Estado Liberal, assim, entende-se que todas as pessoas têm o direito de usufruir de suas liberdades de maneira igualitária e, principalmente, que a Lei Maior expresse esse fundamento. Ademais, é válido citar que o princípio da não confiscatoriedade, estabelecido no artigo 150, IV, da Constituição Federal, cuja essência é a vedação entorno da utilização do tributo com efeito de confisco e age claramente contrário a imposição de uma obrigação fiscal, além da capacidade econômica dos contribuintes.

Conforme exposto por Celso Ribeiro: “as igrejas funcionam sob o manto da personalidade jurídica que lhes é conferida nos termos da lei civil, imergindo o princípio fundamental da não-colocação de dificuldades e embaraços à criação de igrejas” (BASTOS, 1999, pág. 160-161)²⁵, cujo estímulo ao exposto é ofertado pela imunidade tributária da qual gozam.

Por fim, tem-se a atuação conjunta ao princípio da razoabilidade, que exige uma análise do valor do tributo para determinar se a obrigação é justa ou se resulta em efeitos confiscatórios, portanto, ambos se complementam e possibilitam concluirmos que a tributação não pode esgotar a riqueza tributável das pessoas, pois as garantias fundamentais de um Estado Democrático de Direito não permitem uma carga tributária excessiva e injustificada, que resultaria em prejuízos irreparáveis aos contribuintes.

Reconhecimento da qualidade de imune

A qualidade de imune é estabelecida, conforme a Constituição Federal de 1988, no que diz respeito à dignidade da pessoa humana, aos objetivos fundamentais da República, tocante a visão de uma sociedade livre, justa e solidária, em conjunto com a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Nesse sentido, sua consolidação é exposta nos excertos jurisprudenciais, tornando evidente que a qualidade de imune abrange um direcionamento normativo que, além de fundamentar, explana suas finalidades. Portanto, o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas devem ser provados, conforme sua vinculação para se reconhecer e, certamente, garantir que sejam conduzidos pela ideia de ampliação do templo, conforme teria “templo-entidade”.

Neste sentido, Roque Antônio reflete seus ensinamentos e evidencia o que se trata de funções essenciais dos cultos:

²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 20. ed. atual. Editora Saraiva: São Paulo, 1999, pág. 160-161.

“De qualquer modo, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis da locação do salão de festas da paróquia, 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 quê? Simplesmente porque estas não são as 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, posto que lícitas, têm objetivos nitidamente temporais” (CARRAZA, 2007, 732)²⁶.

Incidindo sob o mesmo pensamento, Harada (2001) complementa o sentido de que:

“os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus féis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária” (HARADA, 2001, pág. 291)²⁷.

Assim, a imunidade se estende até a finalidade específica do bem ou da atividade isenta de tributação.

Sabbag (2009) aborda interpretações que alcançam dois requisitos elementares, sendo o primeiro:

“é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante” (SABBAG, 2009, p. 287)²⁸.

Portanto, podemos compreender que, além de ser um requisito essencial para a obtenção da imunidade fiscal, o reinvestimento é fundamental para garantir a sustentabilidade de diversos templos religiosos.

Dessa maneira, é comum que essas instituições dependam de doações generosas ou da renda gerada por aluguéis, para financiar suas atividades religiosas regulares e também para manter obras de caridade em funcionamento.

Assim, o segundo requisito versa que: “é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade económica desempenhada” (SABBAG, 2009, p. 288)²⁹.

²⁶ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 732.

²⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. - 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2001, pág. 291.

²⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

Tendo como aspecto a execução de um papel fundamental, ao avaliar as circunstâncias que envolvem a imunidade tributária, embora seja bastante subjetivo, especialmente ao definir com precisão os aspectos comerciais da atividade em questão, visando preencher lacunas legais e evitar práticas conhecidas nos Estados Unidos como “business purposes”, que nada mais é do que sustentar uma redução de carga tributária de maneira legítima.

4. IPTU

O Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25.10.1966 - rege o IPTU, em seus artigos 32 a 34, evidenciando, primeiramente, o fato gerador desse imposto (a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município), em sequência: a base de cálculo e a caracterização do contribuinte. Logo, sua constitucionalidade é prevista no artigo 156, inciso I, da Carta Magna/1988, conforme demonstrado a seguir: “art. 156. compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”.

Desse modo, há a cobrança anual deste imposto, cujos argumentos apontam ser de fácil cobrança e gestão pelos municípios, representando uma parte significativa da arrecadação tributária municipal, contribuindo, de maneira essencial, para a receita desse ente federado. O professor Rezende destaca os benefícios e os motivos por trás da recorrente cobrança desse imposto, a partir de três vertentes:

“A primeira vantagem refere-se à minimização dos conflitos de competência para a cobrança do tributo, uma vez que, como o imposto incide sobre unidades fisicamente localizadas dentro dos limites geográficos do município, a competição tributária entre municípios vizinhos seria praticamente inexistente; a segunda vantagem refere-se à possibilidade de propiciar maior autonomia financeira aos governos locais, na medida em que o valor da propriedade não sofresse oscilações de curto prazo em decorrência de flutuações no nível geral de atividade econômica do país e dada a impossibilidade do proprietário evitar o pagamento do imposto pela mudança de domicílio, uma vez que é impossível a transferência física da propriedade; um terceiro aspecto positivo refere-se a uma possível associação entre a base tributária correspondente ao imposto sobre a propriedade imobiliária e às necessidades de prestação de serviços no nível dos governos locais. O argumento é de que a urbanização aumenta a demanda de serviços, mas, ao mesmo tempo, alarga a base tributária local pelo aumento do número de imóveis e valorização dos já existentes” (TRISTÃO, 2003, p. 172)³⁰.

Assim, a jurisprudência confirma que a cobrança do IPTU, em meio ao âmbito municipal, procede benefícios essenciais que revelam a autonomia e melhoria de arrecadação, pois cada município atua conforme a delimitação proposta pela norma constitucional. Além disso, embora o IPTU inclua os termos “predial” e “territorial”, em sua nomenclatura, ele se refere a um único tributo, cujo cálculo considera tanto o valor do terreno quanto o das edificações ou construções nele existentes.

³⁰ TRISTÃO, José Américo Martelli. A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação. São Paulo: EAESP/FGV, 2003, p. 172.

O objetivo do IPTU, portanto, é a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos municipais e do Distrito Federal, possibilitando que haja investimentos em melhorias, como construção de escolas e creches, manutenção e ampliação de postos de saúde, pavimentação e conservação de ruas, praças e áreas de lazer.

Sendo assim, os motivos que justificam a imunidade tributária, para as organizações religiosas, incluem a preservação da autonomia dessas entidades, tendo a vista a função social que as entidades exercem e elevam, além de garantir a separação entre Estado e religião, e a proteção do exercício das práticas religiosas.

Conforme Ricardo Lobo, a imunidade se identifica com a própria religião, sua devida proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado (TORRES, 1995. p. 241)³¹.

Noções gerais de impostos

O conceito de imposto está previsto no Artigo 16, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Dito isso, os impostos são tributos essenciais para o financiamento das atividades do Estado e dos serviços públicos, sendo necessário compreender que a obrigação de pagar impostos está diretamente vinculada ao cumprimento de normas legais estabelecidas pelo poder legislativo. Para que um tributo exista, ele deve ser criado e respeitado rigorosamente, garantindo que sua instituição e cobrança sejam feitas de forma legal e transparente.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 241.

5. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade tributária aplicada aos templos de todas as religiões, estabelecida no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, estipula que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes”.

Dito isso, a imunidade dos templos religiosos demarca uma norma constitucional de não-incidência de impostos, sobre os templos de qualquer culto. Não se trata de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, que se pode atribuir o rótulo de imunidade religiosa, ou seja, trata-se de uma extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, por esse motivo os direitos e deveres individuais e coletivos são abordados no artigo 5º, da aludida Constituição:

“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] 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 a 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 imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;”

Esses artigos declaram que todos os cidadãos possuem o direito à liberdade de consciência e de religião, assegurando o livre exercício dessas garantias e a proteção estatal aos locais de culto. Além disso, proíbem atos discriminatórios com base em crenças religiosas. Essa garantia é elucidada por Sabbag (2014) que, conforme seus ensinamentos, expõe que a imunidade religiosa é “um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos os impostos, independentemente da extensão da igreja ou do seu número de adeptos” (SABBAG, 2014, p. 37)³².

³² SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário essencial**. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 37.

Assim sendo, a observância do termo “entidades religiosas e templos de qualquer culto”, fundamentado pela Emenda Constitucional nº 132/2023, é fundamental para excluir dúvidas acerca da intenção do legislador, visto que não se trata somente do templo em si, é necessário imunizar sem compactuar com a desigualdade religiosa no tocante a seus espaços físicos.

Portando, a imunidade tributária não se limita ao local utilizado, mas abrange o próprio culto religioso. A materialidade do edifício é irrelevante para o legislador; o foco está na instalação e na utilização adequada para fins religiosos.

Desse modo, para garantir um ambiente de diversidade e liberdade, em relação aos cultos religiosos, a imunidade tributária, concedida aos templos de todas as religiões, é um instrumento fundamental de proteção e viabilização das instituições religiosas. Ao isentar os templos da competência tributária, o Estado contribui para o desenvolvimento de uma sociedade pluralista, que aceita e convive com a diversidade religiosa.

Isso assegura que a manifestação religiosa não seja prejudicada por uma carga tributária que poderia dificultar ou até mesmo impedir a organização de determinadas crenças e cultos. Conforme Torres, a imunidade se identifica com a própria religião, sua devida proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado.

Templos e culto

A imunidade religiosa protege o direito individual da liberdade de culto, como foi exposto anteriormente e, nesse sentido, Hugo de Brito argumenta, com base no exercício dos cultos religiosos e seus âmbitos de funcionamento, que:

“Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto” (MACHADO, 2010, pág. 300)³³.

Por conseguinte, de modo a compreender o alcance da mencionada imunidade, é necessário adentrar, primeiramente, no campo conceitual de Templos e Culto.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição, revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores. São Paulo, 2010, pág. 300.

Templo

O conceito de templo, destacado por Roque Antônio, considera “não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto professa, mas, também, os seus anexos - todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto” (CARRAZA, 2017, p. 280)³⁴.

Teorias

Por conseguinte, a terminologia que se trata do templo será estudada conforme três teorias, as quais destringem os seguintes pontos expostos pelo autor Aliomar Baleeiro, ora, a primeira teoria, intitulada por Teoria Clássico-restritiva ou **Concepção do Templo-coisa**, conceitua o templo “como o local destinado à celebração do culto pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto” (BALEIRO, 1997, p. 311)³⁵.

É válido ressaltar que o autor também discorre o exemplo utilizando como justifica para o conceito anteriormente citado de que “não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel - ou parte dele, se o culto, ocorre no quintal ou terreiro da casa - dedicado à celebração religiosa”, infere-se, portanto, que nesta teoria a abrangência do termo “templo” refere-se apenas ao local onde são celebrados os cultos e aos objetos desse local, conforme entendimento doutrinário de que as imunidades devem ser entendidas de forma literal.

De outra forma, a segunda teoria, denominada **Clássico-liberal** ou **Concepção do Templo-atividade**, explana o conceito de templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto, tornando-se imunes da tributação os anexos deste.

Por fim, há o estudo da Teoria Moderna ou **Concepção do Templo-entidade**, cuja compreensão de templo é entendida como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. Nessa medida, o templo-entidade vai além das estruturas previamente defendidas e se aproxima da concepção de organização religiosa em todas as suas formas de expressão ritualísticas, ou seja, trata-se de uma teoria que considera o templo como uma entidade ou organização religiosa em um sentido jurídico mais amplo.

³⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 280.

³⁵ BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 311.

O autor, por fim, cita alguns didáticos exemplos dentro da perspectiva que defende essa concepção:

- “a) não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertenças do templo;
- b) não deve haver a incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas);”

Sob outra perspectiva, Sacha Calmon também dá interpretação extensiva ao termo:

“O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de camdomblé, ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto de sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária” (COÊLHO, 2006, pág. 303)³⁶.

Deste modo, o escrito de Baleeiro (1997) desfruta de um pensamento semelhante, pois visualiza o conceito de templo como não restrito apenas à igreja, sinagoga ou edifício principal onde ocorrem cerimônias públicas, ele também engloba dependências adjacentes, conventos, anexos e até mesmo a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não sejam utilizados para atividades econômicas (BALEIRO, 1997, p. 311)³⁷. Do mesmo modo, o excelentíssimo escritor Sabbag (2010) alega que o conceito de imunidade permeia as propriedades das entidades religiosas “desde que se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades anexas e que não se provoque prejuízo à livre concorrência” (SABBAG, 2010, p. 324)³⁸. Logo, a abordagem moderna do conceito de templo é mais apropriada para lidar com questões tributárias relacionadas às instituições religiosas.

Essa perspectiva, guiada pela natureza das atividades realizadas e pelas várias questões jurídicas envolvidas, busca capturar a verdadeira intenção da lei e promover a equidade fiscal em situações específicas. Dessa forma, ela promove a transparência e o respeito pelas crenças e valores religiosos, gerando impactos positivos em nossa sociedade, reforçando os pilares do Estado e defendendo contra qualquer forma de preconceito religioso.

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 303.

³⁷ BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 311.

³⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 324.

Culto

O culto abrange a expressão da fé e os valores espirituais que a acompanham, sem desconsiderar a dignidade humana, a igualdade entre os indivíduos e outros princípios fundamentais, preliminarmente descritos, do Estado. Além disso, é essencial a adesão aos princípios morais e religiosos dentro do contexto litúrgico, ligando-se a práticas fundamentadas nos padrões éticos, sob o risco de não se garantir o direito à imunidade.

Diante disso, temos que o Culto, conforme o entendimento do escritor Sabbag (2009) “é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativa que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional” (SABBAG, 2009, p. 281)³⁹.

Pois, de fato, o culto é o prestígio da fé e valores individuais que obtêm alcance às morais estatais e coletivas, ora, concerne a toda manifestação religiosa.

Além disso, a imunidade tributária abrange o próprio núcleo do culto religioso, não se limitando apenas ao espaço físico do templo, mas também aos itens e instalações que servem ao propósito final da prática religiosa. Embora a Constituição Federal não forneça uma definição explícita do termo “culto”, é possível interpretar seu significado com a relação à prática de crença em algo divino ou sobrenatural.

Os cultos são, em sua essência, atividades religiosas que envolvem cerimônias e rituais conduzidos por uma instituição religiosa, e essas práticas são protegidas pelo Estado, que criminaliza atos que desrespeitem os cultos ou que impeçam ou perturbem suas atividades. Conforme o artigo 208, do Código Penal: “escarnecer de alguém publicamente, por motivo de crença ou função religiosa; impedir ou perturbar cerimônia ou prática de culto religioso; vilipendiar publicamente ato ou objeto de culto religioso”, cuja pena expressa é a reclusão, de um a três anos e multa. Logo, a tipificação propõe maior valoração do conceito de liberdade e proteção à dignidade da pessoa humana, cuja profissão de fé e religiosidade não devem ser discriminadas e menosprezadas, conforme preceitos pétreos e constitucionais.

³⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 281.

6. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 116/2022

Com a promulgação da Emenda Constitucional, cujo conteúdo dispõe a competência dos Municípios como aptos a instituir IPTU, teve-se a previsão de não incidência sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas sejam apenas locatárias do bem imóvel. Dessa forma, a norma acrescentou o § 1º-A ao artigo 156, da Constituição Federal, que passou a vigorar da seguinte maneira:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea b do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel” (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, cabe ressaltar que a imunidade tributária favorece a manutenção e expansão das entidades religiosas, garantindo seu interesse social e desempenham um papel crucial na vida de muitos brasileiros. Analisando a possibilidade de tributação das entidades religiosas, é essencial considerar os aspectos legais, econômicos e sociais, além de suas vantagens, pois, embora a Constituição já garantisse imunidade tributária para imóveis destinados a fins religiosos, havia casos em que esse benefício era negado, especialmente quando o local era alugado.

Antes da publicação da emenda, em 17 de fevereiro de 2022, a imunidade do IPTU aplicava-se apenas aos imóveis urbanos de propriedade das instituições religiosas, excluindo os imóveis locados de terceiros, uma vez que o contribuinte legal era o proprietário e não a instituição religiosa. Logo, a Emenda Constitucional nº 116, de 2022, introduziu uma inovação, ao permitir a extensão da imunidade tributária a templos de qualquer culto que sejam locatários de imóveis de terceiros particulares, mesmo que esses imóveis não estejam incluídos no rol taxativo do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, de 1988. Essa mudança veio resolver a lacuna que existia em relação aos templos de qualquer culto enquanto locatários, que poderiam estar sujeitos ao IPTU, apesar de terem imunidade tributária.

Além disso, como o Brasil é um Estado Laico, é fundamental assegurar a prática de qualquer culto, garantindo o direito à liberdade de crença e prática religiosa, o que torna relevante a existência de templos e a isenção de encargos tributários para estes.

Assim, restou que este foi um avanço significativo no direito nacional, no que se refere ao apoio às atividades religiosas, em suas diversas crenças e cultos, proporcionando-lhes melhores condições de desenvolvimento e segurança jurídica.

Anteriormente, as discussões sobre o tema eram levadas ao Poder Judiciário, gerando um grande número de ações em todo o país, sobrecarregando o sistema judicial e trazendo muita insegurança para igrejas e templos em geral. A necessidade de contratar advogados, entrar com ações judiciais, arcar com as custas processuais e esperar por anos, enfrentando o risco de decisões divergentes de cada juiz, eram grandes obstáculos para qualquer atividade religiosa relacionada ao IPTU na locação de imóveis.

Nesse sentido, a Emenda privilegia o direito fundamental à liberdade religiosa e atende aos comandos constitucionais da dignidade da pessoa humana e da laicidade estatal, entre outros princípios. Assim, a promulgação da Emenda Constitucional nº 116 buscou fortalecer a segurança jurídica, ao incluir explicitamente, no texto constitucional, algo que a doutrina e a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal (STF), já reconheciam, conforme demonstrado a seguir.

Histórico antecedente à Emenda Constitucional nº116/2022

No STF, o assunto foi objeto de debates, no ano de 2003, que levaram à edição da Súmula 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” (BRASIL, 2003). Logo, restou ser necessário o reexame dos fatos e das provas dos autos, nos quais incidiu a Súmula 279/STF - para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

Posteriormente, a temática foi alvo de apreciação em sede de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 767.332/MG⁴⁰, que levou à formulação do Tema 693, em que se discute, à luz do artigo 150, VI, “c”, e § 4º, da Constituição federal, a possibilidade de incidência do IPTU sobre a propriedade de bens imóveis temporariamente ociosos de titularidade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, cuja tese tratou-se da aplicação da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da CF/88, aos imóveis temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, que atendam os requisitos legais.

⁴⁰ [Recurso Extraordinário nº 767.332/MG, inteiro teor.](#)

Entanto, este entendimento também passou a ser aplicado às organizações religiosas, a partir da decisão proferida em sede de Agravo em Recurso Especial nº 694.453⁴¹, de relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, que julgou que a referida imunidade “abrange não apenas os locais destinados à celebração de cultos, mas se estende, também, a todos os imóveis pertencentes à entidade religiosa e destinados ao atendimento de suas finalidades essenciais, ainda que alugados a terceiros”. Consequentemente, houve a falta de amparo no entendimento firmado, visto que restou exposto a inafastabilidade a imunidade sob exame, não havendo razão que justifique o óbice ao gozo do benefício, na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos.

Ademais, em 2014, houve a retomada do tema, gerando a edição da Súmula Vinculante 52: “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”. Desse modo, evidencia-se, ainda, a falta de menção expressa às entidades religiosas, tal fato que inaugurou a Proposição de Emenda à Constituição (PEC) nº 133, de 2015, de autoria do ex-senador Marcelo Crivella, que visou incluir expressamente no texto constitucional a imunidade tributária religiosa, em relação ao IPTU.

A referida PEC, que se transformou na Emenda Constitucional nº 116/2022, adicionou o § 1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal, estabelecendo a não incidência do IPTU sobre templos de qualquer culto, mesmo que as entidades religiosas sejam apenas locatárias dos imóveis. A justificativa legislativa, para essa emenda, configura o uso do imóvel alugado para finalidades religiosas.

Por fim, somente após sete anos de tramitação, no dia 17 de fevereiro de 2022, a mesma foi promulgada pelo Congresso Nacional, sob o título de Emenda Constitucional nº 116, que isenta de IPTU os imóveis utilizados como templos religiosos de qualquer culto, ainda que alugados. Portanto, do ponto de vista social, a medida incentiva a locação de espaços para entidades religiosas, permitindo que estas realizem seus cultos, mesmo sem possuir um local próprio, o que favorece o surgimento de novas entidades religiosas e fortalecendo o papel do Estado como facilitador do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa.

⁴¹ [Recurso Especial nº 694.453, inteiro teor.](#)

A Emenda Constitucional nº 116/2022, assim como outros direitos fundamentais, está profundamente vinculada ao princípio da dignidade da pessoa humana, visto que objetiva promover a função social das propriedades e proteger a liberdade de crença e prática religiosa, incentivando o exercício religioso.

Com essa emenda, entidades religiosas sem local próprio terão mais opções de espaços para suas atividades, permitindo que professem sua fé sem impedimentos, dotados de segurança jurídica e livres da vulnerabilidade às disposições de contratos particulares.

Não incidência do IPTU em imóveis alugados pelas entidades religiosas

A não incidência, conforme os ensinamentos de Hugo de Brito, revela-se uma “situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configuram os pressupostos de fato”, ou seja, “resulta da clara inoccorrência da hipótese de incidência da regra de tributação” (MACHADO, 1992, p. 144-145)⁴². À vista disso, temos que a não incidência afasta o vínculo obrigacional da cobrança do imposto, já que, embora o Código Tributário Nacional estipule que o contribuinte do IPTU pode ser o “possuidor a qualquer título” do imóvel, a jurisprudência é clara, ao afirmar que a sujeição passiva do tributo recai apenas sobre o possuidor com ânimo de proprietário.

Nesse sentido, Paulo de Barros, ao discorrer sobre o fenômeno da não incidência, certifica-se de enuncia-lo como “fato sotoposto a norma tributária, razão pela qual não se instalou o vínculo obrigacional, exibindo a impossibilidade de exigência do tributo, pela inoccorrência do fato descrito no antecedente da regra” (CARVALHO, 2005, pág. 178)⁴³.

Neste ponto, a imunidade das entidades religiosas e templos de qualquer culto é elucidada pelo entendimento claro e consolidado do STF, no Recurso Extraordinário (RE) nº 325.822/SP⁴⁴, julgado em 18 de dezembro de 2002, no qual se discute a decisão de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, deve abranger não apenas os edifícios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços que estejam relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. O parágrafo 4º, do artigo 150, serve como diretriz interpretativa para as alíneas “b” e “c”, do inciso VI, equiparando as hipóteses nelas previstas.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1992, p. 144-145.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 178.

⁴⁴ [Recurso Extraordinário \(RE\) nº 325.822/SP, inteiro teor.](#)

Essa decisão foi relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, com o acórdão redigido pelo Ministro Gilmar Mendes, e publicada no Diário da Justiça, em 14 de maio de 2004, na página 33.

O Ministro Carlos Velloso, no já mencionado voto proferido no Recurso Extraordinário nº 325.822-2, esclareceu o que se deve entender por finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, como se depreende do trecho que segue:

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

Dessa forma, a locação de um imóvel pertencente a um ente imune não implica a perda da imunidade tributária, desde que o imóvel continue a servir às finalidades essenciais da instituição. A Suprema Corte determina que os rendimentos obtidos, com o aluguel desse imóvel, devem ser direcionados para as finalidades essenciais da entidade. Se essa condição for cumprida, o imóvel mantém sua imunidade ao IPTU, conforme previsão já exposta na Emenda Constitucional nº 166-2022.

Nesse sentido, seja de maneira explícita ou implícita, não há impedimento, a fim de que as igrejas possam manter seus patrimônios ou adotarem medidas para seu crescimento e aprimoramento. Pode-se observar que a aludida emenda propõe, justamente, o encorajamento para que haja maior alcance dos objetivos espirituais e, ainda, pode-se compreender, conforme Regina Helena Costa (2019, p. 128)⁴⁵, que o patrimônio das instituições religiosas engloba tanto seus bens imóveis quanto móveis, desde que sejam destinados a fins religiosos. Não restando dúvidas sobre a inclusão de abrangência aos locais de cultos, o convento, edifício de assistências aos pobres e residências dos párocos. Torna-se claro que a renda e gastos geram entorno da prática de atividade religiosa, pois preserva-se o patrimônio da instituição em prol do culto e seus fiéis.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 128.

Nesse sentido, a imunidade religiosa possui um caráter objetivo, sendo concedida independentemente das características pessoais ou da natureza jurídica dos contribuintes, visto que ela depende exclusivamente da constatação de uma realidade fática que se enquadre na hipótese de imunidade tributária.

Assim, a “entidade” mencionada pelo constituinte refere-se, exclusivamente, ao próprio templo, pois o serviço e patrimônio imune é aquele prestado em função deste, não sendo mister analisar quem é o titular da renda, o prestador dos serviços ou o proprietário do patrimônio, mas sim se esses fatos econômicos decorrem da atividade do templo e estão ligados a ele.

Portanto, a imunidade tributária, nos templos de qualquer culto, reafirma o princípio da laicidade e separação igreja-estado, reconhecendo que são esferas desvinculadas a um credo e independentes entre si, sem hierarquia ou autoridade mútua, inclusive no que diz respeito ao poder econômico.

Por fim, temos que a imunidade desempenha um papel crucial na proteção e garantia dos valores consagrados pela Constituição, exigindo uma atenção especial em sua conceituação e aplicação prática, a serem alisados a seguir.

7. EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Residência dos clérigos

A análise deste artigo busca coroar a dissertação doutrinária, a fim de que se compreenda que a concessão da imunidade tributária aos templos religiosos está intrinsecamente ligada ao disposto constitucional. Primordialmente, cabe a análise do recurso elaborado pelo Sr. Ministro Luiz Fux, no qual, resumidamente, argumenta que:

“Deve-se reconhecer que o imóvel utilizado pela pastora como residência não é utilizado em prol das atividades essenciais da atividade religiosa e, portanto, a ele não se pode aplicar o benefício do artigo 150, IV, b, da Carta Magna. O reconhecimento da pretendida imunidade tributária depende da demonstração de que o imóvel em questão é empregado para o atendimento de suas finalidades essenciais, o que não ocorreu nos autos. As imunidades tributárias não são aplicadas simplesmente por sua previsão topográfica no texto constitucional, mas possuem uma razão de ser, um fundamento de natureza material, que deve ser analisado no momento de seu reconhecimento”.

Portanto, sua ideia menciona que, no caso de um imóvel usado como residência pela pastora, não é possível aplicar essa imunidade, pois o uso residencial não está relacionado diretamente às atividades religiosas essenciais. Logo, a concessão da imunidade depende de uma análise que comprove o uso do imóvel para fins que atendam às finalidades essenciais da entidade religiosa. Desse modo, as imunidades tributárias não são aplicadas automaticamente com base em sua presença no texto constitucional, portanto, exigem um fundamento material que justifique sua aplicação.

Consequentemente, o denominado “*punctum dolens*”, ou seja, “ponto do incômodo jurídico”, refere-se à inexistência de um termo expresso que demonstre a extensão do templo as residências de padre e pastores, por exemplo, tendo em vista que a exceção que resguarda o direito de todo o patrimônio móvel ou imóvel de qualquer religião ser afetado, ainda que lucrativamente, ao culto, sob sua finalidade essencial.

Logo, a administração municipal não pode utilizar sua competência tributária para cobrar IPTU de imóveis de instituições religiosas que sejam essenciais para a manutenção dessas instituições, incluindo a residência contígua do pároco, que também goza dessa imunidade. No entanto, existe jurisprudência que sugere que a interpretação da imunidade tributária, seja restritiva ou ampliada, pode ficar a critério do município, o que gera incertezas na aplicação deste imposto.

Exemplo disto é a incidência de tributos perante os imóveis privados de clérigos, ora, não possuem relação com a atividade religiosa, entretanto, é importante ressaltar que não há uma proibição explícita que impeça a extensão da imunidade tributária para a residência do pároco, bispo, rabino ou líder religioso, como já abordado, desde que esses espaços sejam claramente destinados a servir como continuidade dos eventos realizados no local de culto, em conformidade com sua finalidade. (CANOTILHO; MENDES; SARLET; STRECK, 2018, p. 3.130)⁴⁶.

Portanto, é evidente que há uma interpretação ampliativa, tanto no sentido terminológico de templo, quanto na necessidade de zelar pelo exercício do culto e a finalidade mantedora do pleno serviço de quem o promove. Deste modo, a fim de citar jurisprudências que não concedem imunidade tributária às residências dos clérigos, pode-se recorrer a decisões de tribunais que enfatizam a interpretação restritiva da imunidade tributária prevista para templos religiosos. Logo, a extensão da imunidade tributária do IPTU para as residências de clérigos é um tema controverso e objeto de discussão no âmbito jurídico brasileiro. Aqui, estão alguns exemplos de jurisprudências que ilustram essa posição:

7.1.1. RE 325.822/SP

Neste recurso, o STF decidiu que a imunidade tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, aplica-se, exclusivamente, aos imóveis diretamente utilizados para a realização de cultos religiosos e não se estende às residências de clérigos. A decisão estabeleceu que o benefício da imunidade tributária não abrange imóveis utilizados para fins residenciais, mesmo que pertençam a entidades religiosas.

7.1.2. RE 594.015/SP⁴⁷

O STF reafirmou que a imunidade tributária, concedida a templos de qualquer culto, é restrita aos locais onde se realizam atividades religiosas. No caso específico, a Corte concluiu que a residência do clérigo não é contemplada pela imunidade tributária, uma vez que não é utilizada exclusivamente para fins de culto.

⁴⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz. Comentários à Constituição do Brasil. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

⁴⁷ [Recurso Especial nº 594.015, inteiro teor.](#)

Logo, essas decisões destacam que, embora a imunidade tributária para templos religiosos seja ampla, ela não inclui imóveis que não sejam diretamente utilizados para a prática religiosa, como as residências dos clérigos.

A interpretação restritiva busca assegurar que o benefício fiscal se aplique exclusivamente aos locais que desempenham papel essencial nas atividades de culto.

De outro modo, enfatiza-se que a imunidade tributária, concedida aos templos religiosos, não abrange os imóveis utilizados como residência dos seus ministros, salvo se comprovado que a residência é indispensável à realização das atividades religiosas.

Portanto, o objetivo principal é garantir a liberdade religiosa e a manutenção das atividades essenciais das instituições religiosas. Neste contexto, o STF tem interpretado que a imunidade tributária se aplica aos imóveis diretamente utilizados para o exercício das atividades religiosas. Isso inclui não apenas o espaço onde ocorrem os cultos, mas também outras áreas utilizadas diretamente para finalidades religiosas, como salas de catequese, escritórios administrativos e áreas de assistência social.

Desse modo, há entendimentos que consideram que, se a residência do clérigo é essencial para a realização das atividades religiosas e faz parte do complexo religioso, ela poderia ser beneficiada pela imunidade. Compreende-se que a residência do clérigo, quando localizada dentro ou próxima ao templo, facilita o desempenho das funções religiosas e o atendimento à comunidade, sendo parte integrante do serviço religioso.

Alguns defendem que a interpretação da imunidade tributária deve ser ampla, considerando a finalidade constitucional de proteger as atividades religiosas em sua totalidade, incluindo as moradias dos clérigos, visto que essa extensão evitaria que encargos tributários interfiram na disponibilidade dos líderes religiosos em suas funções. Trata-se de um tema que depende de uma interpretação cuidadosa das finalidades constitucionais e do contexto fático de cada caso.

Embora a jurisprudência majoritária restrinja essa imunidade, reconhecendo-a apenas para imóveis diretamente utilizados para cultos, há espaço para argumentação jurídica que vise ampliar essa proteção, sobretudo quando a residência do clérigo é essencial para o exercício das atividades religiosas. Uma definição mais clara e uniforme, através de reformas legislativas ou decisões jurisprudenciais mais específicas, poderia trazer maior segurança jurídica e equidade na aplicação dessa imunidade tributária.

Instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

Do mesmo modo, cabe-se a análise seja por decidir sobre a imunidade tributária de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, desde que cumpram os requisitos legais, seja por reafirmar a jurisprudência de que os imóveis temporariamente ociosos de propriedade dessas entidades estão isentos do IPTU, desde que os requisitos legais sejam atendidos.

Imóveis temporariamente vagos

Nesse ínterim, a jurisprudência discutida aborda a imunidade tributária de entidades religiosas em relação ao IPTU sobre imóveis temporariamente desocupados. O STF reafirma que a condição de um imóvel estar temporariamente vago ou sem edificação não é motivo suficiente para retirar a imunidade tributária garantida pela Constituição, pois considera que há uma presunção favorável de que o imóvel ou as rendas geradas por ele são destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa. Cabe ao fisco o ônus de provar o contrário para contestar essa presunção. No caso em questão, o agravo regimental foi negado, mantendo-se a decisão que favorece a entidade religiosa.

Importação de materiais de construção

Além disso, como já mencionado, a imunidade tributária concedida a templos de qualquer culto é fundamentada a partir da observância às finalidades essenciais de um culto, como demonstrado no caso da importação de pedras para a construção de templos religiosos. Logo, a jurisprudência em questão aborda a imunidade tributária de templos religiosos, no contexto da importação de materiais de construção. Segundo a decisão, a imunidade constitucional, prevista para templos religiosos, não se estende aos tributos indiretos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mesmo quando os materiais são adquiridos no exterior.

Além disso, a decisão destaca que para um templo religioso usufruir da imunidade tributária sobre patrimônio, renda ou serviços, esses elementos devem estar diretamente vinculados às suas finalidades essenciais. No caso específico, as pedras importadas para o revestimento do templo foram consideradas não essenciais à sua existência ou às atividades religiosas, sendo destinadas mais ao embelezamento e satisfação dos fiéis.

Por esse motivo, a imunidade tributária não foi aplicada e o recurso da Igreja Universal do Reino de Deus (IURD) foi negado, mantendo a incidência do imposto.

Essa decisão reflete a interpretação restritiva da imunidade tributária, enfatizando a necessidade de uma ligação direta entre o bem ou serviço e a finalidade essencial do templo, para que a imunidade seja reconhecida.

A imunidade tributária não deve provocar distorções que levem ao enriquecimento sem causa ou que ofereçam benefícios alheios ao que a Constituição pretende proteger. No caso mencionado, o magistrado considerou a importação de pedras como algo fora do propósito dos cultos religiosos, uma interpretação que julgamos correta. A Constituição Federal isenta certos setores da sociedade de tributos, devido sua importância social. No caso dos templos religiosos, a imunidade visa, principalmente, garantir um ambiente de pluralidade religiosa, protegendo as finalidades essenciais dos cultos da tributação.

Portanto, é evidente que uma instituição religiosa não necessita de pedras importadas para funcionar adequadamente, podendo realizar suas finalidades essenciais sem essa importação, não sendo necessário conceder imunidade nesse aspecto específico. Essa interpretação não visa prejudicar financeiramente as entidades religiosas, mas estabelecer limites para as finalidades de um culto, evitando a desvirtuação do instituto e a desoneração desigual dos cofres públicos. A imunidade tributária sobre templos de qualquer culto visa assegurar as condições básicas necessárias para o exercício religioso, considerando as diversas situações e dificuldades financeiras da sociedade. Utilizar essa desoneração para adquirir artigos de luxo que não são fundamentais para o culto não é um ato justo, em relação aos demais setores da sociedade.

Compreende-se, portanto, que, ao explicar a imunidade tributária conferida a templos religiosos, especifica-se que esse benefício se estende a todo o patrimônio, seja ele móvel ou imóvel. O entendimento é que, salvo algumas exceções que não se aplicam ao caso em questão, todos os bens de qualquer religião, mesmo que gerem lucro, estão destinados ao culto ou suas finalidades essenciais. Dessa forma, não há motivo para fazer distinção entre um prédio ou terreno onde o culto é realizado diretamente (o templo em si) e um imóvel ou terreno que é alugado ou usado para outras finalidades. A decisão reafirma a amplitude da imunidade tributária para incluir todos os bens da entidade religiosa, desde que vinculados à manutenção de suas atividades religiosas.

Maçonaria

Sob outra perspectiva, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562.351/RS⁴⁸, decidiu que a Maçonaria não é compatível com a prática de um culto religioso, o que impede a concessão do benefício da imunidade tributária, conforme se observa na jurisprudência, na qual se discute a temática de imóveis temporariamente desocupados. O STF reafirma que a condição de um imóvel estar temporariamente vago ou sem edificação não é motivo suficiente para retirar a imunidade tributária garantida pela Constituição, pois considera que há uma presunção favorável de que o imóvel ou as rendas geradas por ele são destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa. Cabe ao fisco o ônus de provar o contrário para contestar essa presunção.

Logo, é necessário considerar que o judiciário interpretou a Maçonaria como uma confraria que promove uma filosofia de vida voltada para o aperfeiçoamento moral, intelectual e social. No entanto, a Maçonaria não pode ser classificada como um culto religioso, simplesmente, por unir pessoas com uma ideologia de vida comum.

No julgamento em questão, o Ministro Ricardo Lewandowski mencionou que o próprio estatuto da Grande Loja Maçônica, do Estado do Rio Grande do Sul, afirma que a Maçonaria não é uma religião com teologia, apesar de utilizar templos e realizar diversas cerimônias. Adotou-se uma interpretação restritiva do conceito de culto religioso para manter a coerência do instituto da imunidade tributária, evitando sua aplicação indevida a qualquer instituição com características semelhantes de um culto. Portanto, não há motivo para distinguir entre o prédio ou terreno onde o culto é realizado (o templo em si) e o terreno ou prédio alugado ou usado para outros fins.

Cemitérios

Dessa maneira, podemos observar, a exemplo do Recurso Extraordinário nº 578.562⁴⁹, em que o cemitério é vinculado à instituição religiosa e considerado sua extensão, nota-se protegidos pela imunidade tributária, impossibilitando a incidência do IPTU sobre esses imóveis. Esses artigos garantem a liberdade religiosa e a isenção tributária para templos de qualquer culto. A decisão destaca que a imunidade tributária concedida aos templos religiosos se estende às suas atividades essenciais, incluindo os cemitérios vinculados a essas entidades.

⁴⁸ [Recurso Extraordinário nº 562.351/RS, inteiro teor.](#)

⁴⁹ [Recurso Extraordinário nº 578.562, inteiro teor.](#)

Dessa forma, a imunidade tributária abrange não apenas o local de culto, mas também outras propriedades essenciais às práticas religiosas, como os cemitérios. A decisão sublinha que a interpretação dos limites e da abrangência da imunidade tributária deve proteger, plenamente, as liberdades e garantias constitucionais relacionadas à prática religiosa.

É importante destacar que a imunidade tributária, concedida aos cemitérios, de forma ampla, não se aplica aos jazigos explorados comercialmente por empresas dedicadas a esse ramo de atividade, mesmo que haja um culto à memória dos falecidos por parte de familiares ou amigos. Pois, caso em questão, a imunidade tributária é restrita aos cemitérios, que são extensões de templos religiosos e que não têm fins comerciais, como anteriormente analisado, que estava ligado a uma capela anglicana.

Essa distinção é crucial, pois estender a imunidade a qualquer cemitério resultaria em um desvio significativo do propósito original da norma, permitindo que empresas privadas utilizassem a imunidade tributária para obter vantagens financeiras, sem uma base constitucional adequada.

De outro modo, há também jurisprudências, no sentido de que a interpretação da imunidade, se restritiva ou ampliativa, pode ficar a cargo do município, o que revela um verdadeiro caos na análise da incidência ou não deste imposto. Visto que, aquelas enfatizam que apenas o município onde o imóvel está localizado tem a autoridade para determinar as situações de incidência ou não-incidência do imposto, bem como para conceder isenções ou remissões, sempre em conformidade com as limitações constitucionais, incluindo as imunidades.

Ao dispor dessa prerrogativa, o município pode adotar uma interpretação restritiva ou ampliada da imunidade constitucional ao aplicar o IPTU. Essa interpretação pode ser contestada judicialmente, por meio de uma ação de reconhecimento de imunidade. A decisão também trata da ilegitimidade ativa do locatário para solicitar a repetição de indébito de IPTU, com base nos artigos 34 e 123, do CTN, resultando no provimento do recurso especial.

A situação de má administração tributária, no âmbito municipal, é refletida pela grande quantidade de ações judiciais que buscam definir a interpretação e aplicação do instituto da imunidade, o qual deve proteger os contribuintes contra abusos do Poder Público em atividades que deveriam ser protegidas pelo Direito.

Além disso, observa-se que o acordo entre as partes, em contratos de locação, pode influenciar a incidência dos impostos. Dependendo de quem é responsável pelo pagamento, conforme estipulado no contrato, pode-se justificar, em tese, a cobrança do imposto.

Isso cria confusão hierárquica e conceitual, invertendo a lógica normativa e indicando que, em alguns casos, a administração municipal está agindo de forma inconstitucional.

Portanto, a administração tributária municipal se encontra desacreditada, pois o federalismo tributário está amplamente fragmentado e subjetivamente vinculado às decisões do poder executivo e legislativo municipal, o que compromete a plena eficácia das normas constitucionais relevantes.

8. CONCLUSÃO

Com base no exposto, podemos concluir que a imunidade tributária aplicada aos templos religiosos não representa uma isenção indiscriminada e sem critérios. Conforme Emenda Constitucional nº 116/2022, encerrou-se a divergência jurisprudencial, no que tange a incidência do IPTU nos imóveis alugados pelos templos de qualquer culto. O principal critério que deve guiar a concessão desse benefício é a compatibilidade entre o objeto imune e as finalidades inerentes à prática religiosa.

Ao ampliar o conceito de templos de qualquer culto, em consonância com o direito fundamental à liberdade de consciência e crença, percebe-se que a imunidade tributária deve ser interpretada de maneira abrangente. Assim, essa imunidade não se restringe apenas ao local físico do templo, mas também se estende à entidade mantenedora e a tudo que esteja relacionado aos cultos.

É necessário analisar o destino do patrimônio, renda e serviços dessas entidades religiosas para verificar se estão alinhados com suas finalidades essenciais, que impedem o Estado de tributar os cultos de qualquer natureza. Dessa forma, a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88, reafirma os princípios da liberdade e prática religiosa estabelecidos no artigo 5º, inciso IV, da Constituição.

Entanto, é essencial formular políticas mais claras e definir critérios específicos para a aplicação da imunidade tributária, em relação ao IPTU, visando equilibrar a proteção da liberdade religiosa com a necessidade de uma arrecadação municipal justa e eficiente. É necessário buscar consensos e soluções que atendam aos interesses de todas as partes envolvidas. A criação de políticas claras e uniformes, sobre a aplicação da imunidade tributária para templos religiosos em relação ao IPTU, é crucial para proteger a liberdade religiosa, sem comprometer a arrecadação necessária para o funcionamento dos municípios.

Por meio de um estudo detalhado da base legal, jurisprudência, impacto econômico e comparações internacionais, é possível propor diretrizes que assegurem justiça e eficiência na aplicação dessa imunidade. Uma relevante saída para a insegurança, no que diz respeito aos requisitos de incidência. O objetivo é desenvolver propostas para políticas públicas que garantam uma aplicação justa e eficiente da imunidade tributária.

O Estado não deve impor obstáculos ao exercício desse direito constitucional por parte de todos os cidadãos. Além disso, ficou evidenciado que os serviços e produtos religiosos estão isentos de tributação, quando destinados à manutenção e expansão dos templos religiosos, desde que observadas suas finalidades essenciais. Esse entendimento é corroborado pela

jurisprudência do STF, que adota a moderna teoria de templo-entidade, permitindo que a entidade religiosa desempenhe funções relacionadas à sua finalidade essencial, sendo incumbida, à administração tributária, o ônus da prova em caso de desvio de destinação.

Qualquer situação que não se encontre diretamente ligada à finalidade essencial de um culto religioso não deve ser beneficiada pela imunidade tributária. Essa análise, das finalidades de um culto religioso e a restrição da imunidade apenas às atividades essenciais, previne abusos e enriquecimento ilícito, promovendo a efetiva proteção da liberdade religiosa consagrada na Constituição Federal.

A imunidade tributária, dos templos religiosos, não deve ser questionada devido a casos isolados de abuso do benefício. Em um Estado laico, onde o Estado não pode se associar a instituições religiosas nem subsidiar um culto específico, a imunidade tributária se apresenta como uma ferramenta fundamental para viabilizar a diversidade religiosa, em um ambiente democrático. Argumentar contra esse instituto causaria sérios prejuízos aos cultos menos favorecidos financeiramente, que não teriam capacidade para arcar com tributos estatais.

Sem a imunidade, os cultos mais populares poderiam sobreviver, mesmo com dificuldades, enquanto os de menor arrecadação enfrentariam um cenário desfavorável. Portanto, a alegação de que a imunidade dos templos beneficia apenas instituições ricas e não possui função na sociedade é falaciosa, pois o propósito desse instituto é precisamente promover um ambiente multicultural e sem restrições, em razão da carga tributária.

No entanto, resta demonstrado que a imunidade tributária dos templos não deve abranger situações, como a geração de renda, que não esteja relacionada às finalidades essenciais de um culto, pois a imunidade é aplicada para assegurar a continuidade dos cultos em um ambiente onde o Estado não fornece financiamento direto às instituições religiosas e nem se envolve com cultos de qualquer tipo. Logo, a imunidade dos templos de qualquer culto está expressamente estabelecida, na Constituição, como uma manifestação do princípio da liberdade religiosa e deve estar alinhada a esse valor.

Nesse sentido, os métodos de interpretação sistemática e teológica nos ajudam a compreender melhor a imunidade dos templos, concluindo que seu objetivo é preservar a liberdade de organização religiosa de qualquer culto, sem distinção de credo e nem impedimento do desenvolvimento deste.

Da mesma forma que a liberdade de crença é ampla, sem limitação constitucional, o termo “culto” também deve ser interpretado de forma abrangente.

Conclui-se que este tema, além de contemporâneo, é de extrema relevância, especialmente para esclarecer a importância da extensão da imunidade religiosa às entidades locatárias. No momento, não se discutem os efeitos da Emenda Constitucional nº 116/2022, em relação à fiscalização necessária para assegurar que as entidades religiosas sejam as beneficiárias (evitando templos “de fachada”), mas sim o incentivo necessário para que a tributação não seja um obstáculo ao seu funcionamento. Assim, proteger as entidades religiosas sem propriedade própria para o exercício de suas atividades é uma forma de não embarçar os cultos, permitir a profissão de fé, garantir a assistência religiosa nas entidades de internação e assegurar que ninguém seja privado de direitos por sua crença religiosa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 311.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 114.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. pág. 111.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. atual. Editora Saraiva: São Paulo, 1999, pág. 160-161.

Id., Idbi., Editora Saraiva: São Paulo, 1999, pág. 331.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** – CTN – Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 10 de abril de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 694.453**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>. Acesso em: 25 de abril de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 325.822-2**. Rel. Min. Ilmar Galvão, São Paulo, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 04 de junho 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 578.522**. Rel. Min. Eros Graus. j. 21 de maio de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>. Acesso em: 09 de maio de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 562.351**. Rel. Min. Gilmar Mendes. j. 14 de dezembro de 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>. Acesso em: 11 de junho de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 594.015**. Rel. Min. Marco Aurélio. j. 06 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>. Acesso em: 15 de maio de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 724**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. In: Súmulas. Brasília: 2003. Disponível em: www.stf.gov.br. Acesso em: 28 de março de 2024.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 732.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 280.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. Id., Ibid., São Paulo: Saraiva, 2017, pág. 181.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 367-368 e 381.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 303.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 114.

Id., Idib., 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 128.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 40.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 58.

DERZI, Mizabel Abreu. **Notas atualizadoras a Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

FALCÃO, A. de A. **Imunidade e isenção tributária - Instituição de Assistência Social**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 66, 1961. pág. 370.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. - 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2001, pág. 291.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1992, p. 144-145.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Editora Malheiro, 2008, p. 230.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição, revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores. São Paulo, 2010, pág. 300.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 172.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Pesquisas tributárias. Tema: Imunidades tributárias, nova série n. 4. São Paulo: RT, 1998, p. 32.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário**. 17. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

Id., Idib., 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 324.

Id., Idib., São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 137.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário essencial**. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 37.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 98.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 249-250.

Id., Ibid., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 87.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 236.

TORRES, Ricardo Lobo. Id., Ibid., Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 241.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003, p. 172.

ZELMO, Denari. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Forense, 1991, p. 183-184.