

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**MARCIANO BUFFON**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

#### **Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

#### **Secretarias:**

##### **Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFMS – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-718-2

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa  
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis  
Santa Catarina – Brasil  
[www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br)



Universidade do Vale do Rio dos Sinos  
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil  
<http://unisinos.br/novocampuspoa/>

# XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: “Tecnologia, comunicação e inovação no direito”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

- Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;
- O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

- O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS: A PROTEÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

## **THE TAX IMMUNITY OF RELIGIOUS TEMPLES: THE PROTECTION OF THE CONSTITUTION OF 1988**

**Camila Rabelo de Matos Silva Arruda  
Leticia Maria de Oliveira Borges**

### **Resumo**

A presente pesquisa traz a análise a proteção constitucional dos templos religiosos prevista no artigo 150 da CRFB. O Brasil como Estado laico, admite a prática de qualquer religião, estando a liberdade religiosa protegida constitucionalmente. No conceito de laicidade, o Brasil protagonizou discussões sobre a extensão do conceito de templos religiosos, o que efetivamente faria jus à imunidade tributária prevista na constituição. A decisão do STF foi tomada no Recurso Extraordinário nº 325822-2, baseando-se na teoria moderna estabelecida na doutrina pátria

**Palavras-chave:** Laicidade, Constitucionalidade, Imunidade de templos religiosos

### **Abstract/Resumen/Résumé**

This research brings to the analysis the constitutional protection of religious temples provided for in article 150 of the CRFB. Brazil as a secular state, admits the practice of any religion, and religious freedom is protected constitutionally. In the concept of secularism, Brazil carried out discussions on the extension of the concept of religious temples, which would effectively justify the tax immunity provided for in the constitution. The decision of the STF was taken in Extraordinary Appeal 325822-2, based on the modern theory established in the homeland doctrine

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Laicity, Constitutionality, Immunity of religious temples

## 1. INTRODUÇÃO

O Brasil no início da sua formação já possuía em seu bojo uma situação marcada por um grande desinteresse por parte de seu colonizador, Portugal, pois não eram encontrados aqui nem a riqueza em metais da América espanhola nem a riqueza de produtos comercializáveis das Índias. No entanto, este desinteresse econômico não se reproduzia no âmbito social. Isso é visto quando se volta os olhos para as cidades portuguesas que encontravam-se ávidas por realizarem uma limpeza populacional de pessoas tidas como “indesejáveis”, a fim de que fosse gerado um lugar de paz social e religiosidade, livrando-se dos elementos perturbadores, como bandidos, prostitutas, pobres, bastardos, alcoviteiras, adúlteras, ciganos feiticeiros, judeus e cristão novos não muito observadores dos deveres religiosos. A convergência dessas duas situações, falta de relevância econômica e desejo de limpeza social, fez com que os elementos desagradáveis, fossem desterrados para o solo inóspito da colônia Brasil. Como afirma Mary Del Priori “Houve quem tivesse sido degredado por assoar o nariz em panos da igreja ou, sendo padre, falar com mulheres em “tom torpe ou desonesto”. Valia tudo para purificar a metrópole.” (2016:31).

Esta foi a primeira população a ser enviada para o Brasil a fim de formar sua população em conjunto com os antigos donos da terra, os índios, o que ainda poderia gerar uma consequência colateral muito desejada pelos portugueses, ainda que não declarada de forma direta pela coroa portuguesa, de branqueamento da sociedade colonial. Contudo, esta situação não contribuiu em nada para melhorar a imagem que os europeus tinham da terra, a ressaltar de ser este Novo Mundo para os europeus era habitado por bastas feras sanguinárias, canibais, pessoas libertinas, nos graus mais absurdos para a moralista sociedade de Portugal.

Contudo, essa situação se desenvolveu muito e se desdobrou em diversas outras imigrações que alteraram a configuração inicial da sociedade. Esta situação deveu-se a chegada dos cristãos novos fugidos das perseguições europeias e que com as suas expertises em técnicas agrícolas e negócios ajudaram ao desenvolvimento da colônia, tornando-se, inclusive, em muitos casos, donos de grandes engenhos de açúcar e mercadores conhecidos como homens de “ida e vinda” e dos jesuítas que vinha com a missão de evangelizar os gentios e que como passar do tempo obtiveram tanto poder e riqueza que chegaram a formar um Estado

dentro do Estado ampliando de um forma contundente a influência da igreja católica em solo pátrio.

Tendo sido então o Brasil, culturalmente, colonizado com o auxílio da Igreja católica, em sendo, no período onde prevalecia o regalismo herdado de Portugal, era exercido no Brasil, onde a igreja católica e o Império estavam de tal forma misturados, que o imperador nomeava os bispos da igreja, e arcava também com as despesas financeiras para a manutenção desta. Esta situação gera repercussão até os dias atuais como se pode ver na atual Carta Magna pátria.

A Constituição Federal de 1988 – CRFB/88 traz a questão da liberdade religiosa, onde a realização de cultos e a prática religiosa é protegida pelo Estado. Esse conceito de liberdade religiosa vem previsto no artigo 5º da CRFB, ou seja, é um direito fundamental de nossa carta magna.

O artigo 150 da CRFB trouxe a previsão constitucional da imunidade tributária, onde se estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e aos Municípios não podem instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Com base neste artigo surge a imunidade dos templos religiosos de qualquer culto.

Estando em um país laico, é amplamente discutido pela sociedade a extensão desta imunidade, e de que forma o Estado é obrigado a não tributar esses templos.

As discussões doutrinárias e jurisprudenciais não abrangem a questão do direito efetivo da imunidade dos templos e sim da sua extensão.

A presente pesquisa trata do problema da imunidade tributária dos templos religiosos, que busca proteger o efetivo exercício da religião, onde a tributação das igrejas visa assegurar o exercício das atividades exercidas pelas igrejas, que são de grande relevância social.

Este trabalho busca verificar a extensão da proteção constitucional aos templos religiosos no que tange a questão tributária, ao final do trabalho pretendemos responder a seguinte pergunta: De que forma a imunidade tributária dos templos religiosos, previsto na CF 88, é efetivamente aplicada e qual a sua extensão?

O objetivo geral da presente pesquisa é verificar os aspectos relevantes da imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto. A fim de alcançar este objetivo, foram determinados os objetivos específicos a seguir: Analisar os aspectos constitucionais da imunidade dos templos religiosos; verificar os critérios estabelecidos na normativa tributária sobre a imunidade dos templos religiosos e

descrever de que forma o STF se posicionou sobre a extensão da imunidade tributária sobre todos os imóveis de propriedade das instituições religiosas.

A metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica, onde foram analisados livros de doutrinadores nacionais, artigos científicos publicados sobre o tema, decisões judiciais e legislação pátria sobre o tema.

## 2. A LIBERDADE RELIGIOSA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

O Brasil é um país que teve como grande característica a religiosidade. A descoberta do Brasil por Portugal em 1500, tinha junto com o grupo de Pedro Álvares Cabral um grupo de Jesuítas, demonstrando a grande importância que a igreja tinha na formação da sociedade a época. O processo de colonização da nobreza portuguesa trouxe registros muitos registros de religiosidade.

Conforme o já comentado, a presença da Igreja Católica Apostólica Romana é marcante no correr do desenvolvimento da formação estatal pátria, mesmo não sendo a única influência religiosa na formação da cultura brasileira. Na época da colonização brasileira, através das ordens eclesiásticas dos Jesuítas e dos Dominicanos, a Igreja desempenhou um papel eficiente de controle e substituição do poder estatal devido à presença de párocos e ausência de administradores reais, o que fazia com que as paróquias assumissem diversos papéis que seriam originalmente do Estado regendo a vida dos cidadãos do nascimento a morte com o uso dos sacramentos do batismo a extrema-unção, bem como casamento, confissão e diversas festas religiosas. Posto isso, conforme já mencionado, a Igreja foi de suma importância para que houvesse a obediência à Coroa Portuguesa havendo inclusive a equiparação das necessidades civis e espirituais (CHELOUD, 2012:71), com ela sendo o poder público só tendo início a diminuição da sua hegemonia com a reforma efetuada pelo Marquês de Pombal (CHELOUD, 2012:73) que expulsou das terras brasileiras os Jesuítas em 1759.

Na visão de Arruda e Borges (2017:370):

“A formação estatal brasileira tem suas bases na relação existente ente o Estado e a Igreja, em específico a Igreja Católica Apostólica Romana, e na alternância de como esta relação se processa”.

Com a chegada da família real ao Brasil pudemos observar um crescimento muito grande da colônia, passando o Rio de Janeiro por mudanças de todas as ordens, não ficando a igreja católica longe delas.

Com fim do período colonial com a Proclamação da Independência em 7 de setembro de 1822, iniciou uma nova fase legislativa, mais liberal, mas permaneceu como religião oficial do Brasil, a religião católica, conforme descrito no artigo 5 da Constituição de 1824 (Brasil, 1824:65)

**“Art. 5.** A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permittidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior de Templo”.

Mesmo estando a religião católica sendo a oficial no Brasil imperial, o artigo 179 da Constituição de 1824 trouxe uma possibilidade de que cada uma professasse a sua fé, dentro dos limites da lei, conforme descrito a seguir (Brasil, 1824:85):

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

.....  
V. Ninguem póde ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não offenda a moral Publica”.

A Igreja e o Estado eram tal forma organizados que, houve uma mistura do espiritual com material. Os representantes da Igreja agiam como representantes do Estado. Na visão de Santos (1971 e 2003) apud Santirocchi (2013) durante o Primeiro Império ocorreram várias disputas em relação a imposição do Padroado civil.

“As questões de teor eclesiástico foram uma constante nas disputas parlamentares do Primeiro Império e principalmente do Período Regencial, devido tanto à imposição do Padroado Civil à Igreja, quanto a uma contínua tentativa de integrar o clero à burocracia do Estado como um setor da administração pública, atingindo até mesmo os templos católicos, com um decreto de 26/03/1824, designados para local de realização dos pleitos eleitorais, que deveriam ocorrer após a celebração de uma missa com homilia apropriada para ocasião”.

Na visão de Oliveira (1964: 75) apud Santirocchi (2013) os assuntos eclesiásticos eram tratados como assuntos de interesse da administração pública, como descrito a seguir.

“Os negócios eclesiásticos eram despachados como quaisquer outros assuntos da administração pública. Os padres e os bispos eram tratados como funcionários públicos de uma maneira muito mais incisiva do que havia feito a coroa portuguesa” (OLIVEIRA, 1964, pág 75).

Arruda e Borges (2017: 370) trazem a seguinte visão sobre a religião no Brasil:

“A primeira Constituição pátria, a Constituição Imperial de 1824, determinava a união total entre o Estado e a Igreja, dando continuidade ao pensamento colonial. Entretanto a Constituição de 1891 traz em seu bojo a laicidade com a separação absoluta sem nenhuma ligação entre os dois. Destaca-se que a laicidade no Estado brasileiro não se deu apenas na forma de separação absoluta, mas também através da liberdade e da tolerância estabelecida pela Constituição de 1824, que se mantém até os dias atuais”.

A Constituição Republicana de 1891 trouxe uma visão de caráter mais laico, ou seja, de acordo com a normativa o Estado não poderia conceder subvenções a entidades religiosas de qualquer culto. (Brasil, 1891:67).

**Art. 11.** é vedado aos estados, como á união:  
.....  
2º Estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercicio de cultos religiosos;

Também ficou estabelecido no §7º do artigo 72 que as igrejas não seriam subvencionadas pelo poder público. (Brasil, 1891:81)

**Art. 72.** A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade nos termos seguintes:

.....  
§ 7º Nenhum culto ou igreja gosará de subvenção official, nem terá relações de dependencia ou alliança com o Governo da União, ou o dos Estados. A representação diplomatica do Brasil junto á Santa Sé não implica violação deste principio. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926\)](#)

A Constituição de 1934 não se afastou do previsto na Constituição de 1891 e trouxe no artigo 17 a vedação dos entes da federação para conceder subvenção,

bem como interferir no exercício de cultos religiosos, nem estabelecer relações de aliança e dependência que não atendam ao interesse coletivo. (Brasil:102)

“Art. 17. é vedado á união, aos estados, ao Districto Federal e aos Municipios:

- .....
- II. estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;
  - III. ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuizo da collaboração reciproca em prol do interesse collectivo;
  - IV. alienar ou adquirir immoveis, ou conceder privilegio, sem lei especial que o autorize;

As constituições seguintes não modificaram a previsão de proteção dos locais de culto, porém, vedando a subvenção de suas ações, reafirmando a laicidade do Estado.

Marton (2013:10) enfatizou as ressalvas as modificações nas constituições, sobre à liberdade de culto, que foi sendo modificada ao longe do tempo:

“Uma vez que respeite a do Estado, e não ofenda a Moral Pública” (1824); “observadas as disposições do direito comum” (1891), “desde que não contravenham à ordem pública e aos bons costumes” (1934), “observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes” (1937), “salvo o dos que contrariem a ordem pública ou os bons costumes” (1946, 1967 e 1969). Essas ressalvas podem ter consequências tributárias, eis que se discute na doutrina, para efeito de reconhecimento da imunidade tributária, a amplitude que deve ser admitida na expressão “qualquer culto”.

### 3. A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AOS TEMPLOS RELIGIOSOS NA CF 88

A Constituição de 1988 estabelece os direitos e deveres individuais e coletivos, estabelecendo que “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” (art. 5º, VI).

Esta constituição trouxe semelhança com as constituições anteriores, não fazendo ressalvas ao livre exercício dos cultos religiosos. A proteção aos locais de culto e a suas liturgias deve ser feito na forma da lei, ou seja, esse detalhe

demonstra o papel fundamental quando tratamos da abrangência da imunidade tributária.

Mesmo a atual Constituição não tendo tratado diretamente da ressalva da liberdade de culto, muitos doutrinadores sustentam a posição de que não haveria imunidade tributária caso o culto religioso fosse inaceitável aos nossos padrões culturais, ou seja, se no culto exigisse a violação ou o desrespeito aos direitos fundamentais do Homem.

A Constituição de 1988, trouxe em seus artigos 150, alínea “b” do inciso IV e o §4º do mesmo artigo onde está prevista a imunidade tributária dos templos. O parágrafo 4º trouxe as regras aplicáveis às imunidades da alínea “b” e da alínea “c”.

Com efeito, para melhor elucidação das características das imunidades previstas no art. 150 da Constituição, e salientar a distinção entre imunidade objetiva e subjetiva, cumpre analisar o seu texto:

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

[.....]

V. instituir impostos sobre:

.....

b) templos de qualquer culto;

[.....]

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

[.....]

### 3.1. Conceito de imunidade tributária

O Estado necessita de seus tributos para a manutenção dos serviços públicos. Por isso cabe ao Estado a competência de cobrar tributos de forma isonômica.

A Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo 24 estabelece a competência concorrente entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal para legislar em matéria tributária, cabendo a União estabelecer as regras gerais e aos demais entes legislar de acordo com as limitações constitucionais.

A imunidade tributária é um instrumento de limitação de tributar do Estado. Esse conceito surge da necessidade de proteger algumas instituições que não possuem fins lucrativos da tributação do Estado.

A competência tributária não pode ser delegada, por isso, caberá a cada ente delimitar as normas tributárias de sua competência.

Nesse mesmo viés, vamos tratar da imunidade tributária, da sua importância para a efetivação do direito fundamental a liberdade religiosa. A liberdade religiosa garantida constitucionalmente, protege todas as religiões, sem privilegiar nenhuma delas, demonstrando a separação entre o Estado e a Religião.

Por ser um Estado laico é exigido o equilíbrio entre dois princípios constitucionais de que o Estado não pode estabelecer cultos ou templos religiosos e nem impedir o seu funcionamento; também não pode fazer subvenções para as instituições religiosas.

A imunidade tributária foi estabelecida pela constituição, sendo a forma que o Estado encontrou de proteger a laicidade do Estado. O artigo 150 §4º da CRFB tratou da imunidade tributária dos templos religiosos, conforme descrito a seguir:

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

.....  
.....

VI - instituir impostos sobre:

.....

b) templos de qualquer culto;

.....

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

Através da Constituição Federal houve a vedação expressa da cobrança de tributos para os templos religiosos. A instituição religiosa já nasce imune aos tributos, porém, não há imunidade quanto as taxas.

A imunidade tributária visa a maior efetividade da liberdade religiosa, buscando o §4º impedir que os templos realizem atividades com fins lucrativos e não

relacionados as funções religiosas que exercem e que fiquem ao alcance da tributação.

Na visão de Marton (2013:12):

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

Assim, na lição de Amaro apud Marton (2013: 12)

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

Na visão de Cassone apud Miranda e Ferreira (2017: 26)

No artigo 150 da Constituição, no inciso VI, alínea “b” é possível verificar que a Constituição veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, neste sentido, a imunidade tributária ditada constitucionalmente tem o condão de limitar o poder de tributar do Estado, “não ocorrendo nem mesmo o fato gerador”

Marton (2013: 13) trata da imunidade tributária subjetiva, conforme descrito a seguir:

Assim, na alínea “a” do inciso VI do art. 150, ao vedar a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, a Constituição estabelece imunidade subjetiva, pois essa imunidade impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado. Nesse caso, a imunidade leva em consideração os atributos da pessoa titular do patrimônio, da renda ou dos serviços. Igualmente, a imunidade prevista na alínea “c” é subjetiva, pois a Constituição está abrigando as pessoas ali referidas, impedindo que o legislador possa alcançá-las com a instituição de impostos.

Desta forma podemos destacar que os templos religiosos de qualquer culto não são alcançados pela aplicação dos tributos, ficando desta forma, atributáveis. No entanto, as taxas são devidas por essas instituições, uma vez que a imunidade tributária somente é aplicável aos tributos.

### 3.2. Aspectos conceituais de templos religiosos

Na visão de Plácido e Silva apud Marton (2013) o conceito de templo é descrito da forma abaixo:

TEMPLO. Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o local, em que se celebram cultos ou *cerimônias religiosas*. Dir-se-á, então, *templo católico*, *templo protestante*.

Correntemente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas.

O templo é o local, o edifício onde se pratica culto religioso, desta forma sendo considerado como templo o edifício ou o terreno onde são praticados cultos religiosos.

### 3.3. A extensão do conceito de templos religiosos

Podemos conceber imunidade tributária dos templos religiosos, baseados em três diferentes correntes doutrinárias que tratam sobre essa relevante matéria. Sabbag apud Marton (2013) define as correntes como sendo: Teoria clássica restritiva, teoria clássica liberal e teoria moderna.

Essas três correntes buscam definir o conceito dos templos religiosos, e são, o grande questionamento sobre a abrangência do conceito de templo religioso. As correntes doutrinárias defendidas por Sabbag apud Marton (2013) trazem os seguintes conceitos:

- 1.A Teoria Clássica-restritiva levanta uma concepção do Templo-coisa, no qual há uma coisificação do templo religioso, sendo, portanto, a incidência da imunidade restrita aos locais destinados à celebração dos cultos.
2. Para a Teoria Clássica-liberal, o templo deixa de ser coisa e passa a ser atividade. Portanto caracteriza-se como templo não apenas o local do culto, mas todo aquele que direta ou indiretamente viabiliza a realização do culto.
- 3.Teoria Moderna tem a concepção de Templo-entidade, na acepção de instituição, organização ou associação. Neste sentido, esta teoria carrega uma acepção mais abrangente no que tange ao alcance da imunidade.

#### 4. A POSIÇÃO DO STF SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS DE QUALQUER CULTO

Muito se discute sobre a questão da abrangência do termo trazido na Constituição Federal, “templo de qualquer culto”. O Supremo Tribunal Federal vem discutido sobre a abrangência do termo “templo de qualquer culto”, ficando claro que o Supremo Tribunal Federal é admite a Teoria Moderna, ou seja, entende que o alcance do termo é mais abrangente.

No 18 de dezembro de 2002 em decisão procedente ao Recurso 325.822 interposto pela Mitra Diocesana de Jales, São Paulo, contra decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, o STF entendeu que a imunidade tributária não seria somente sobre o templo físico e se estenderia a todos os bens pertencentes à instituição religiosa, pois, estariam abarcados os imóveis alugados a terceiros que serviriam como fonte de renda para essas instituições religiosas.

Ao interpor recurso a instituição justificou que os imóveis alugados eram utilizados para angariar fundos para a atividade missionária. Na decisão do recurso o Supremo Tribunal Federal posicionou-se extensivamente de acordo com a Teoria moderna.

Ao interpretar o artigo 150 da CRFB o STF entendo que a proteção a liberdade de culto inclui a não incidência de tributos as entidades religiosas que exercem relevante trabalho social e buscam a assistência a comunidade local.

Conforme notícia vinculada no site do STF a concessão do direito extensivo a todos os imóveis da propriedade das igrejas, busca proteger aos imóveis de uso e os locados a terceiros, uma vez que, os valores recebidos a título da alugueres, são fonte de renda destinadas a assistência social e manutenção de programas de atendimento a comunidade local. Essa proteção é amplamente utilizada pelos imóveis de entidades religiosas. Conforme descrito na notícia a seguir:

“No Recurso analisado pelo STF a diocese alega que há ofensa ao artigo 150 da CF/88, pois exerce, subsidiariamente, funções de assistência social, e que os 61 imóveis de sua propriedade são utilizados em suas finalidades institucionais tais como centros pastorais e de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração, além de servir como residências de religiosos. Quanto à questão de estarem alguns imóveis alugados, a entidade defendeu que a intenção é angariar fundos para ajudar no sustento do trabalho missionário.

O relator do processo, ministro Ilmar Galvão, sustentou que a decisão do TJ/SP foi correta, pois a prefeitura de Jales pode tributar os lotes vagos e os prédios comerciais alugados pertencentes à Mitra, já que não estão vinculados às finalidades religiosas que permitem a imunidade tributária.

Abriu dissidência o ministro Gilmar Mendes que entendeu ser a Constituição Federal clara quando determina a proibição de instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades dos templos de qualquer culto (artigo 150, VI, "b"). O ministro Carlos Velloso assentou que "se deve distinguir o que está afeito às finalidades essenciais da entidade. Se o imóvel está alugado, ele não se sujeita à imunidade. A renda proveniente do aluguel, sim, está imune, porque esta se destina a uma finalidade essencial da entidade". Por maioria de votos, o Plenário conheceu do Recurso, sendo vencidos o relator e os ministros Carlos Velloso, Ellen Gracie e Sepúlveda Pertence".

A decisão do Recurso Especial nº 325822 será descrita a seguir:

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... b) templos de qualquer culto. ... § 4º As vedações expressas nos incisos VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas"). Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico.

**RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822)**

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária dos templos religiosos foi prevista na Constituição Federal artigo 150, inciso IV, alínea b, esta normativa não possui lei complementar e

possui um caráter de incidência amplo, dando margem a discricionariedade da administração pública a aplicabilidade do artigo. Por não haver normativa específica que trata da abrangência da normativa, e de qual era o entendimento do conceito e abrangência do que é um templo religioso.

O questionado não era se deveria ter o cumprimento da normativa, que era aceita amplamente inclusive pelos doutrinadores nacionais, e sim o que seria o conceito de templo e se estariam abarcados os edifícios de atividades de apoio religioso e social, e posteriormente tratou-se dos imóveis pertencentes a igreja que não estavam sobre o seu uso, estando locados a terceiros.

As discussões ultrapassaram a fronteira doutrinária e através da provocação ao poder judiciário, a discussão da matéria chegou nas mãos do STF, guardião da constituição, que teve que se posicionar sobre a extensão do conceito de templo e sobre quais seriam os imóveis da igreja a serem objetos da imunidade prevista na constituição.

Os ministros do STF, utilizando-se da Teoria Moderna, entenderem que o legislador constituinte, ao prever que os entes federativos não poderiam instituir tributos sobre imóveis de templos religiosos de qualquer culto, estabeleceram que não haveria fato gerador para a incidência do tributo, ou seja, não haveria possibilidade de tributar os imóveis pertencentes as instituições religiosas.

A teoria moderna alargou o conceito de templos religiosos aos imóveis pertencentes a instituições religiosas e/ou as por elas utilizadas para o efetivo exercício das atividades religiosas e assistências por elas desempenhadas, uma vez considerada a relevância social destes serviços.

A decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 325.822-2 SP trouxe a visão de que todos os imóveis devem ter a imunidade religiosa, inclusive os locados para a utilizados de terceiros, que constituem renda auxiliar para manutenção de projetos sociais e assistenciais realizados pela instituição religiosa.

Essa decisão colocou um ponto final nas discussões acerca do tema, com o reconhecimento do instituto da imunidade tributária, como sendo a ausência do fato gerador do tributo, que ao pertencer a instituição religiosa já nasce imune aos tributos e protegido constitucionalmente.

Todos os entes federativos devem preocupar-se na aplicação do preceito constitucional, estando o município mais exposto a aplicabilidade, por ser o IPTU o imposto que incide sobre os imóveis, e quem tem como fato gerador a propriedade

de imóvel urbano. O que no caso em tela não é aplicável, por ser o artigo 150, inciso IV alínea b claro de que nenhum dos entes federativos pode incidir impostos sobre os templos religiosos de qualquer culto, ou seja, as leis municipais devem estabelecer a normativa tributária consoante o estabelecido neste artigo e considerando a decisão do STF sobre o tema.

É fundamental num Estado laico que a proteção seja dada de forma ampla e universal a todas as religiões, sendo vedada a discriminação de cunho religioso, podendo os tratamentos discriminatórios serem enquadrados na lei nº 7716/89

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICASz

AMARO, Luciano apud MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Brasília. 2013.

BORGES, Leticia e Arruda, Camila. A questão religiosa na formação do Estado brasileiro: um estudo sobre a formação pátria da Colônia a República. Estudos em homenagem a Arno Wehling, org. Nunes, Claudia at all. Editar Editora Ltda S.A. Juiz de Fora. 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5172/66.

BRASIL. Constituição Federal. 1988.

BRASIL. Lei nº 7716 de 1989. Dispõe sobre os crimes de discriminação.

CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS. Constituições 1824. Volume I. 3ª edição. Brasília. 2012. Biblioteca do Senado Federal.

CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS. Constituições 1891. Volume I. 3ª edição. Brasília. 2012. Biblioteca do Senado Federal.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Brasília. 2013. Pág. 12

MIRANDA, Wagner Camilo e FERREIRA, Tatiane Albuquerque de Oliveira. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto e a Fragilidade da Interpretação Extensiva. CONPEDI. São Luis. 2017. Pág. 26. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/27ixgmd9/72z02mdp/WclDYPTuBH98liGA.pdf>. Acesso em: 01 de junho de 2018

OLIVEIRA, Oscar de. *Os dízimos eclesiásticos do Brasil nos períodos da colônia e do Império*. Belo Horizonte: UFMG, 1964 apud SANTIROCCHI, Ítalo Domingos. A Igreja e a construção do Estado no Brasil imperial. Natal. 2013.

PRIORE, Mary del. História da gente brasileira: Colônia. São Paulo: Leya, 2016. v. 1.

SABBAG apud MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Brasília. 2013.

SANTOS, José Augusto dos. “Relações Igreja-Estado no Brasil Imperial: Início do Contencioso do Período Regencial”. In: *Revista do Mestrado em História*. Vassouras: v. 5, p.89-110, 2003 apud SANTIROCCHI, Ítalo Domingos. A Igreja a e construção do Estado no Brasil imperial. Natal. 2013.

SILVA, Plácido apud MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Brasília. 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822).

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF decide: entidades religiosas têm imunidade tributária sobre qualquer patrimônio (atualizada) 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59828>. Acesso em 1 de junho de 2018.