

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D597

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

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa  
- Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-437-2

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

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais.
2. Tributos.
3. Imunidade.
4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



# XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

# IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: A IMUNIDADE DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

## TAX IMMUNITY: THE IMMUNITY OF CHURCHES AND RELIGIOUS INSTITUTIONS

Maria Helena Brito de Sousa <sup>1</sup>

### Resumo

As imunidades tributárias foram postas no ordenamento jurídico a fim de proteger os valores eleitos pela República Federativa do Brasil. A imunidade religiosa, disposta no art. 150, VI, “b” da CF/88, constitui um instrumento para se efetivar a proteção ao direito fundamental à liberdade religiosa. O presente trabalho tem por objetivo a análise do alcance da imunidade dos templos e instituições religiosas no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços. Para tanto, após fixarmos nossas premissas de observação do objeto de estudo, recorreremos à pragmática analisando situações concretas e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** Sistema constitucional tributário, Imunidade tributária, Templos de qualquer culto, Instituições religiosas, Liberdade religiosa

### Abstract/Resumen/Résumé

Tax immunities were brought into the legal system in order to protect values elected by the Federative Republic of Brazil. The Immunity presented by article 150, VI, "b" of the Federal Constitution of 1988, is granted by the Constituent Assembly, to provide effective protection of the fundamental right to religious freedom. This study aims to analyze the scope of immunity of churches and religious institutions in relation to their properties, revenues and services. In order to accomplish this, after brief comments on the subject matter, the jurisprudence of the Supreme Court will be analyzed.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Constitutional tax system, Tax immunity, Temples, Religious institutions, Religious freedom

---

<sup>1</sup> mestrandia em Direito Constitucional e Processual Tributário na PUC - SP, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 consagrou diversos direitos e garantias fundamentais, dentre eles a inviolabilidade do direito à liberdade de crença e consciência, consagrado no art. 5º, VI, da CF/88. Não bastasse a Carta Magna estabelecer o fim, concedeu ainda os meios para a realização deste.

Isto é, para fins de se evitar qualquer embaraço à liberdade religiosa, a Constituição desonerou os ‘templos de qualquer culto’ do pagamento de impostos, considerando a premissa “*the Power to tax involves the Power to destroy*”(MARSHALL *apud* CARRAZZA, 2015, P. 35), de modo que a imunidade religiosa, objeto do nosso estudo, se destina à proteção de um direito e garantia fundamental, devendo ser interpretada à luz de sua *ratio essendi*.

No presente trabalho, abordar-se-á a imunidade tributária, delimitando-a de forma conotativa e trazendo alguns casos à análise. Firmar as premissas sobre o que se entende por imunidade e, posteriormente, fixar o alcance da norma que imuniza os ‘templos de qualquer culto’.

Inobstante a vasta bibliografia existente sobre o tema, sucessivas alterações de entendimentos jurisprudenciais e doutrinários demonstram a importância de aprofundar o estudo sobre as normas de imunidade.

Inicialmente, abordar-se-á o conceito do instituto da imunidade tributária, bem como a sua destinação e classificações, para que se delimite a noção da imunidade dos templos de qualquer culto. Nesse contexto, se faz importante adentrar na significação dos vocábulos “templo” e “culto”, bem assim da expressão “finalidades essenciais”.

Delimitadas as premissas, serão estabelecidos os limites e o alcance da imunidade dos templos de qualquer culto relativamente ao patrimônio, rendas e serviços destas entidades relacionados com as suas finalidades essenciais.

Consoante às lições de Geraldo Ataliba, citadas por Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 214), partimos do texto constitucional para podermos compreender as devidas proporções do Sistema Tributário Brasileiro.

Nesse contexto, para a elaboração do presente estudo, far-se-á uso do método dedutivo, de forma a permitir a interpretação sistemática das normas jurídicas que serão objeto da investigação.

Por fim, levaremos a nossa análise ao nível pragmático, trazendo à baila situações que merecem uma análise mais densa sobre o alcance da aplicação da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’.

## 1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Desde a história antiga que imunizar remete à ideia de proteger. Durante o reinado de César, em Roma, a imunidade exonerava os cidadãos romanos do pagamento dos tributos provinciais, o que perdurou até a época imperial com o imperador Augusto. Os cidadãos romanos não se sujeitavam-se ao *munus* público, isto é, não lhes cabia arcar com os custos estatais.

A desoneração tributária não se relacionava com a ausência de capacidade contributiva ou, ainda, com o papel desempenhado na sociedade. No século XVIII, na França os impostos eram exigidos dos pobres, uma vez que o clero e a nobreza não admitiam ser igualados as pessoas comuns para o seu pagamento.

Apenas com o advento do liberalismo é que a imunidade passou a ser visualizada como uma garantia de proteção à certas atividades atendendo as exigências sociais, e não em decorrência de privilégios.

É importante salientar que o instituto da imunidade encontra a sua justificativa no princípio da igualdade, vez que o constituinte criou uma exceção à regra, fundamentando-se na necessidade de um tratamento diferenciado para aquelas situações, tal como a falta de capacidade contributiva, buscando atingir a harmonia do nosso sistema jurídico. A imunidade visa, pois, *“assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.”* (SCHOUERI, 2011, p. 375)

SCHOUERI (2011, p. 377) assevera que as imunidades encontram-se no texto constitucional por terem função meramente sistemática, uma vez que *“tendo em vista a repartição de competências tributárias, houve por bem o constituinte valer-se do instituto da imunidade com a finalidade de oferecer coerência ao próprio sistema”*.

### 1.1 Conceito de Imunidade Tributária

Antes de conceituarmos o instituto da imunidade tributária, se faz necessária uma breve análise dos diversos posicionamentos acerca da função do referido instituto em nosso sistema jurídico.

Para Aliomar Baleeiro (*apud* COSTA, 2001, p. 35), a imunidade tributária funciona como uma limitação da competência de tributar advinda da Carta Magna, já Pontes de Miranda

(*apud* COSTA, 2001, p. 35) acrescenta à perspectiva de Baleeiro a qualificação da imunidade como um direito fundamental. Amílcar de Araújo Falcão, por seu turno, entende que o instituto da imunidade é uma forma qualificada de não incidência, em razão de a Constituição ter suprimido a competência do ente federado.

Assim, a imunidade tributária pode ser entendida como: (i) uma limitação constitucional ao poder de tributar; (ii) um princípio constitucional; (iii) uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada; (iv) uma exclusão ou supressão da competência tributária; e, ainda, como uma (v) categoria referida a circunstâncias extrajurídicas.

Regina Helena Costa (2001, p. 38) crítica o entendimento da imunidade tributária como uma limitação ao poder constitucional de tributar, por se verificar uma afirmação vaga, colocando o instituto da imunidade ao lado de outras categorias jurídicas que com elas não se confundem. É dizer, restaria vago o conceito de imunidade tão somente como uma limitação ao poder constitucional de tributar posto que nessa categoria de enquadram os princípios, mas não deixa de se enquadrar no referido conceito.

Tratando-a como um princípio constitucional, Bernardo Ribeiro de Moraes (*apud* COSTA, 2001, p. 38) preceitua que a imunidade tributária “*não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política social e econômica do país; (...) é um princípio constitucional de vedação impositiva.*” A crítica tecida a esta corrente é que não se pode qualificar o instituto da imunidade com a generalidade e a abstração, próprios dos princípios.

No tocante ao entendimento da imunidade como uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, Regina Helena Costa (2001, p. 40) refuta tal aceção, sob o fundamento de que a norma imunizante atua em momento anterior a própria instituição do tributo.

No escólio de Regina Helena Costa (2001, p. 44), ao tratar de uma norma de imunidade como uma exclusão ou supressão da competência tributária estar-se-ia transmitindo uma ideia que a competência fora originalmente outorgada e, posteriormente, afastada. Ocorre que a Competência Tributária já nasce limitada, as normas de imunidade não incidem em um momento posterior as de competência, são contemporâneas, inexistente exclusão ou supressão de norma de competência.

Tem-se, por fim, a aceção da imunidade tributária como uma categoria referida a circunstâncias extrajurídicas merece ser revisada, vez que os valores protegidos estão positivados em nosso ordenamento jurídico, não podendo se falar em circunstâncias extrajurídicas. Nem se diga que em razão das imunidades protegerem valores fundamentais da



sociedade estariam se referindo a circunstâncias extrajurídicas, pois tais valores encontram-se positivados em nossa Carta Magna.

Entende-se o instituto da imunidade como uma limitação ao poder de tributar que, apesar de sua forte carga axiológica, não constitui um princípio, mas uma norma de competência tributária com a finalidade de proteger valores positivados em nosso texto constitucional. Outrossim, não constitui a imunidade uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, na medida em que a incidência do tributo ocorre no plano infraconstitucional ao passo que as imunidades estão postas na Carta Magna, nem tampouco em exclusão ou supressão *a posteriori* da Competência Tributária, pois esta já nasce limitada.

Na esteira do exposto, Ruy Barbosa Nogueira (1992, p. 22) conceitua as imunidades tributárias como

limitações ao próprio poder impositivo, expressas por meio de proibições ou exclusões de competência, não apenas para impedir a cobrança de impostos (...), mas vedação *a priori* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis das *hipóteses negativas de atribuição de competência*.

Conforme preceituado por CARRAZZA (2015, p. 6): “*As imunidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade.*”

Depreende-se, pois, ser a imunidade tributária uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, já que todas as normas imunizantes são encontradas no texto constitucional, que limita a competência para instituir e exigir tributos de determinada pessoa política. Renato Lopes Becho (2011, p. 470) arremata, categoricamente, “*em linhas gerais, temos que a imunidade é a proibição constitucional ao poder de tributar.*”

Renato Lopes Becho (2011, p. 470) afirma que a imunidade, na concepção de uma norma limitativa de competência trata-se de uma peculiaridade é um instituto brasileiro, vez que nenhum outro país realiza a outorga de competência, bem como a imposição de seus limites, no texto constitucional como a Constituição Federal do Brasil faz.

A norma imunizante é destinada não apenas aos entes federados, limitando o exercício da competência tributária, mas também as pessoas por ela indicadas que passam a deter o direito público subjetivo de não terem contra si tributos instituídos ou cobrados, conforme a dicção da Constituição Federal. Noutros termos, fica impedida a administração pública cobrar impostos

das categorias imunes, por impossibilidade jurídica de se ter uma lei válida que fundamente tal pretensão.

Como se vê, a norma de imunidade integra o conjunto de normas que delinham as competências tributárias, auxiliando a fixar a incompetência dos entes federados. Operam, pois, como normas de estrutura, uma vez que dispõe sobre a edição de outras normas. No rigor das lições de Fabiana Del padre Tomé (in CARVALHO e MARTINS, 2015, p. 125), “*a imunidade não exclui ou limita a competência tributária; ao contrário, consiste em uma regra que, conjugada a outras, tem como resultado a competência tributária constitucionalmente traçada.*”

Justamente por integrar as normas de competência tributária, Regina Helena Costa (2015, p. 59) afirma que as normas imunizantes possuem as seguintes características

*1)privativa ou exclusiva, porque referida exclusivamente àquelas pessoas, bens ou situações expressamente indicadas; 2) indelegável, pois não pode ser transferida a outrem; 3) incaducável ou imprescritível, porque a eventual não fruição da imunidade, ainda que por longo período, não carreta a extinção do direito público subjetivo; 4) inalterável, uma vez que a pessoa imune não pode modificá-la, pois a recebe da própria Constituição; 5) irrenunciável, pois se a pessoa beneficiada desejar pagar o tributo correspondente, apesar de ser imune, pode fazê-lo, mas não abre mão da imunidade; e 6) facultativa, no sentido de que a pessoa imune pode ou não se utilizar do benefício. (Grifos do original).*

É importante ressaltar que as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente de regulamentação infraconstitucional para que se verifiquem seus efeitos.

Nesse sentido foi que o Ministro do Supremo Tribunal Federal Dias Toffoli (BRASIL, 2015), quando do julgamento do Recurso Extraordinário 385.091-DF, afirmou: “*A imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve, com tal predicação, ser interpretado extensivamente*”.

Em vista disso, caso uma lei ou ato administrativo queria instituir/cobrar tributos sobre uma categoria imune estará violando não apenas o texto constitucional que alberga a imunidade, mas o art. 5º, § 1º da Constituição Federal, posto a norma imunizante ser um direito fundamental do contribuinte a sua aplicabilidade é imediata. Em síntese, a lei pode criar tributos, contudo não tem permissão para violar uma norma de imunidade.

Ademais, apesar dos institutos da imunidade tributária e da isenção serem inconfundíveis, ao final ambos concedem uma desoneração da carga tributária. No entanto ao passo que as imunidades estão postas na Constituição e são vedações absolutas ao poder de

tributar certas pessoas ou certos bens, ou, as vezes, ambos; as isenções, por sua vez, são encontradas em leis ordinárias ou complementar que, após a instituição do tributo, exclui expressamente certos casos em razão de política fiscal.

As isenções podem ter como ponto de partida um preceito constitucional, mas quem a estabelece é o legislador ordinário e não o constituinte. Isso porque a isenção fiscal advém da autolimitação do exercício do poder de tributar devendo ser exercida de acordo com a competência tributária do ente federado. No plano da isenção não ocorre uma limitação à competência tributária, o ente federado detém a competência, contudo, por razões de políticas fiscais, entende por conceder a isenção.

## **1.2 Classificação das Imunidades Tributárias**

Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 348) distingue as normas imunizantes em subjetivas, objetivas ou mistas, tendo em vista se o seu conteúdo diz respeito a pessoas, coisas ou ambas.

Pela primeira, a imunidade subjetiva, serão imunizadas pessoas e a justificativa repousa na natureza jurídica das pessoas que fruirão de tal benefício constitucional, como exemplo tem-se a imunidade recíproca disposta no art. 150, VI, “a” da CF/88.

A imunidade objetiva, por seu turno, é conferida em razão de determinados fatos, bens ou situações. As pessoas que se beneficiam de tal imunidade o fazem não em razão de sua natureza jurídica, mas pela atividade que desenvolve. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão exemplifica a imunidade objetiva.

Para uma norma imunizante mista, necessário seria a presença do aspecto objetivo e subjetivo. Este é imprescindível uma vez tratar do patrimônio, renda e serviços das pessoas e aquele em razão das normas incidirem sobre uma realidade de um fato. Vislumbra-se, pois, ser a imunidade dos templos e instituições religiosas um exemplo desta classe.

Roque Antonio Carrazza (2012, p. 809) corrobora com a utilidade da citada classificação, mas ressalta que a *“imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.”*

Entende Carrazza que as normas imunizantes consideradas objetivas sempre beneficiarão pessoas relacionadas a certas realidades de fatos, bens ou situações, a despeito da sua natureza jurídica. As normas de imunidade subjetivas, é conferida em razão da natureza jurídica da pessoa imunizada e, por fim, a mista conjuga os dois critérios anteriores.

Assim, apesar de comportarem distinção em razão da causa a que se destinam proteger, as normas imunizantes sempre se destinam a pessoas, seja em razão de sua natureza jurídica, por estarem relacionadas a fatos, bens ou situações, ou pela conjugação de ambas as situações.

## **2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS**

A imunidade tributária dos templos e instituições religiosas tem sua origem na separação entre a Igreja e o Estado, que ocorreu com a proclamação da República. Assim, a partir a partir da Constituição de 1891, restou protegido dos efeitos da tributação os cultos.

A Constituição de 1946, por sua vez, positivou o comando tornando imunes os templos de qualquer culto, norma que foi reproduzida nos textos constitucionais que a sucederam, encontrando-se positivada na Constituição Federal de 1988 no art. 150, inciso VI, alínea, “a” da Constituição Federal.

A Carta Magna delimitou a competência tributária dos entes federados de modo a limitá-las, impedindo-os de instituir imposto sobre o patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto. Tal exceção encontra seu fundamento, a sua *ratio essendi*, em um direito e garantia fundamental instituído no art. 5º, inciso VI da Constituição Federal (BRASIL, 1988), qual seja, a liberdade religiosa, *verbis*: “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;”.

### **2.1 Liberdade religiosa como primeiro fundamento da imunidade**

A Constituição Federal garantiu à todas as pessoas a liberdade de culto, isto é, conferiu-lhes o direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa. Esta pode ser compreendida em três dimensões, individual, social e política, abrangendo, na esfera individual, o direito de ter as suas convicções religiosas; no âmbito social, o direito de expor as suas convicções; e dentro de uma esfera política o direito à objeção de consciência. Assim, a Constituição Federal protege o foro íntimo das pessoas, a liberdade de culto e o de não se subtrair-se de suas obrigações legais em nome de suas convicções religiosas.

Ressalte-se que a liberdade religiosa é protegida não apenas pela nossa Constituição Federal, como pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada em 1948 na Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU).<sup>1</sup>

Denota-se, assim, a importância do citado valor em nosso ordenamento jurídico, vez que positivado na Declaração Universal de Direitos Humanos, da qual o Brasil é signatário e foi recebida em nosso ordenamento jurídico como um direito e garantia fundamental.

O direito fundamental à liberdade religiosa é intimamente relacionado à dignidade da pessoa humana, como bem asseverou Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 56)

As imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, a proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto Máximo. Na república igualitária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.

A proteção desses valores por meio de uma norma imunizante pode ser entendida com a célebre passagem do Juiz John Marshall (*apud* CARRAZZA, 2015, p. 35) da Suprema Corte americana, ao decidir o caso *McCulloch vs. Maryland*: “*the Power to tax involves the Power to destroy*”. Quis o constituinte originário assegurar as instituições religiosas a sua desoneração tributária, a fim de preservar tais entidades e assegurar a liberdade de culto.

É importante ressaltar que o nosso Estado é laico e apesar de estar sob a proteção de Deus, como dito no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, tem a obrigação de respeitar todas as convicções religiosas e tratá-las com isonomia. Isso porque o conceito de religião não é taxativo, ele pode ser relacionado com qualquer crença transcendental de um grupo de pessoas que possuam a convicção de que estão moralmente obrigadas a tais crenças.

Como bem assinalou Aliomar Baleeiro (1997, p. 91)

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de sírios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos técnicos diversos, hipótese perfeitamente possível num país de imigração, onde já se situaram núcleos protestantes, budistas, israelitas, maometanos, xintoístas e sempre existiram feiticistas de fundo afro-brasileiro.

---

<sup>1</sup> Art. 18. “*Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular.*” Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>, acesso em 31.10.2015.

A *ratio essendi* da imunidade dos “templos de qualquer culto” não reside na ausência de capacidade contributiva, mas, sim, na proteção da liberdade religiosa, da liberdade de crença. Valor este imprescindível na interpretação do alcance de uma norma imunizante.

### **2.1.1 Acepção do vocábulo templo e a noção jurídica de culto**

O vocábulo “templo” pode ser entendido como os locais ou recintos, de acesso público, em que se celebra culto. (SCHOUERI *in* BONILHA, COSTA e SCHOUERI, 2007, p. 254) Aliomar Baleeiro (1997, p. 222) assinala que devem ser equiparados aos templos as embarcações, veículos, vagões ou aviões utilizados como “templos móveis” para a prática do culto, sendo chamadas de “missões itinerantes”.

A noção de culto é entendida por Celso de Bastos (1978, p. 222) como “*as diversas formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a Divindade.*” Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 240) constrói o sentido do vocábulo culto de modo a abranger “*todas formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.*”

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 67) nos afirma que o vocábulo “culto”, em um primeiro sentido, seria apenas uma reverência respeitosa a Deus ou a entes sobrenaturais, que também é protegido pelo nosso ordenamento jurídico. No entanto, a seu ver, a imunidade do art. 150, VI, b, adota uma acepção de culto no sentido de confissão religiosa, que pode ser entendida como

uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar; de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer; que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionista etc.). Também merecem essa qualificação as comunidades judaicas e muçulmanas, que, embora se caracterizem pela dispersão e multiplicidade e se relacionem mais por vínculos religiosos do que jurídicos, possuem uma fé comum.

Do exposto, resta-nos claro que o aspecto central deste conceito é que as pessoas nutram a mesma fé em uma divindade e que para se constatar, *in casu*, uma confissão religiosa é necessária a identificação de uma a crença em um mesma Divindade que seja transcendente;

atos de culto que disciplinem a relação entre os crentes, bem como com a Divindade; uma organização jurídica designando a entidade; e, uma estrutura e regime de funcionamento e a intenção de que a estrutura perdure no tempo.

Assim, na acepção de Carrazza, todas as confissões religiosas regularmente constituídas possuem o direito de gozar da imunidade dos templos de qualquer culto, disposta no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal.

## 2.2 Alcance da Imunidade

Para que as normas jurídicas construídas pelo interprete do direito apresentem coesão com o ordenamento jurídico, deve ser adotada uma interpretação sistemática do direito, de modo a fixar os limites e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto sem olvidar-se do fim buscado pelo legislador constitucional: a liberdade de crença religiosa.

A imunidade dos templos de qualquer culto deve ser interpretada de modo a abranger as diversas situações pragmáticas relativas às atividades quotidianas dos templos, mas nunca esquecendo que estas situações só serão imunes quando as finalidades buscadas estejam a prestigiar os efetivos e reais fins a que se prestam tais entidades religiosas.

No que concerne à interpretação que deve ser conferida ao vocábulo templo para fins da imunidade tributária, identifica-se na doutrina clássica um posicionamento defendendo a interpretação ampla, ao passo que, outra parte da doutrina, interpreta de forma restritiva. A interpretação ampliativa é defendida por Aliomar Baleeiro (1997, p. 91), para quem o templo de qualquer culto não é apenas a construção em si, mas todas as instalações que se adequam àquele fim, de modo que o templo não se restringe a Igreja, sinagoga ou edifício principal, mas também as suas dependências, desde que não empregadas em fins econômicos.

Em contraposição a esta interpretação, Pontes de Miranda exclui da fruição da imunidade quaisquer outros bens, mesmo ligados ao culto, e rendas e serviços que não sejam fruto do próprio templo.

Para a doutrina clássica, Aliomar Baleeiro é o defensor da interpretação extensiva, no entanto o ilustre mestre ainda exclui da fruição da imunidade tributária dos templos as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia, ao passo que a doutrina atual interpreta o instituto de modo a incluir na sua fruição tais proventos e bens, analisando-o com a finalidade de proteção a sua *ratio essendi*.

Nesse entender, Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 61) assinalam que

Para nós, a questão encontra resposta direta na própria Constituição. O § 4º, do art. 150, deixa claro que a imunidade alcança o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Assim, ou o bem, que não o templo em sentido estrito, é relacionado com suas finalidades essenciais, como é o caso da sacristia, da residência do pastor, do convento, do mosteiro e de seus anexos e, por conseguinte, é imune, ou não se trata de bem a ele relacionado e imunidade não há.

O C. Supremo Tribunal Federal ao julgar o Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 690712, acolheu esta interpretação, decidindo que a imunidade disposta no art. 150, VI, b da CF/88 alberga não apenas o templo em si, mas também os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa.

Nota-se que, a despeito da clássica discussão doutrinária, tanto a doutrina como a jurisprudência pátria defendem a aplicação da imunidade não apenas em relação aos templos, incluindo na proteção do referido instituto os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento do templo ou da entidade religiosa.

Pois bem. Hoje se discute a classificação da imunidade dos templos de qualquer culto, tendo parte da doutrina, liderada por Sacha Calmon e Luis Eduardo Schoueri, defendido que se trata de uma imunidade mista, ao passo que, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Aires F. Barreto e outros, entendem a classificação da imunidade em tela como subjetiva.

A imunidade religiosa é do templo, mas quem se forra ao imposto é a instituição à qual o templo pertence. (BARRETO e BARRETO, 2001, p. 67) Isso porque, como dito alhures, a imunidade sempre se destina a uma pessoa, sendo sempre subjetiva.

Em contraposição a este entendimento, Luis Eduardo Schoueri (2010, p. 451) assevera que a imunidade religiosa seria mista, contendo um aspecto objetivo e um outro subjetivo, no entanto, a imunidade religiosa, ao seu ver, pertence somente ao templo e as unidades que com ele se correlacionam. Defende, assim, que a interpretação do vocábulo “templo” *“deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente.”*

Para Schoueri (2010, p. 451), por ser inerente ao templo, a titularidade do imóvel não seria um requisito para a fruição da imunidade. Volta-se a análise para os aspectos probatórios que denotem a existência do templo e a finalidade do culto, inserindo-se nesse contexto as propriedades com intuito lucrativo, desde que a renda seja revertida a promover às manifestações religiosas do templo.



Em que pesem os robustos argumentos utilizados pelo ilustre mestre, o presente trabalho se filia a parte da doutrina que classifica como subjetiva a imunidade dos templos de qualquer, vez que, apesar de destinada para o templo, ela é percebida pelas entidades religiosas que os administra. Nas palavras de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 61):

Dizer que o templo é imune, contudo, não pode implicar o entendimento de que o templo (enquanto coisa) o alvo da imunidade, porquanto é sabido que só pessoas podem integrar relações jurídico-tributárias. Assim, deve entender-se que o “templo é imune” como: “é vedado exigir impostos de instituições mantenedoras de templos.”

Não é o ‘templo’ quem detêm o patrimônio a renda e serviços a serem imunizados. Assim, é a pessoa jurídica responsável pelo ‘templo’ quem se beneficia da imunidade. Desta forma, vincular a imunidade ao patrimônio, renda e serviços da entidade religiosa, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais, implica em associá-la a própria Igreja. (COSTA, 2001, p. 158)

Conclui-se, portanto, que o vocábulo ‘templo’ deve ser interpretado de forma ampla, no sentido de Igreja, esta entendida como a instituição religiosa que cultua, por meios próprios um Ser Transcendental e que busca bem comum dos seus fiéis.

Portanto, serão beneficiadas pelo instituto da imunidade as entidades religiosas que busquem a prática do culto ao Ser Transcendental, em outras palavras, as que cumpram as suas finalidades essenciais.

A imunidade dos “templos de qualquer culto” deve ser interpretada de forma extensiva, para fins de se ver assegurado ao cidadão o seu direito fundamental a liberdade de culto, devendo abarcar além do templo, a integralidade do patrimônio, rendas e serviços das entidades que se prestem à prática de cultos.

Em vista disso, se argui a possibilidade do patrimônio ou a renda da entidade religiosa ser utilizado com finalidade econômica, voltando-se a análise ao emprego da receita obtida com o exercício de atividades atípicas para o desenvolvimento de suas finalidades essenciais. Do que se depreende as seguintes situações: (COSTA, 2001, p. 160)

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

De forma que a *ratio essendi* da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ resta protegida, não apenas pelo desembaraço tributário às atividades típicas da Igreja, mas também, ao desenvolvimento de atividades atípicas, desde que a renda seja revertida a promoção do culto.

Do exposto resulta a vedação de distribuição do patrimônio ou de rendas a título de lucro e a obrigatória aplicação das rendas nas finalidades institucionais das entidades religiosas. Conforme as lições de Roque Antonio Carrazza (2015, p. 90), o que é vedado pela Constituição não é a aferição de lucros por parte da entidade religiosa, mas a distribuição do *superávit* aos seus administradores, diretores ou fundadores. É indevida, portanto, a apropriação pelo particular dos lucros resultantes das atividades da entidade religiosa.

Tanto é assim que o art. 14 do Código Tributário Nacional não veda o exercício de atividades econômicas pelas entidades imunes, mas tão somente proíbe a distribuição do lucro, sob pena de não fruir do benefício da imunidade.

É dizer, quando o Direito dá os fins, concede os meios para alcançá-los. Em vista disso, tudo que vise o atingimento das finalidades essenciais da entidade religiosa é abrangido pela proteção da imunidade. Pois bem. O exercício de atividade econômica deve ser entendido como o meio material destinado a suportar economicamente as finalidades essenciais da entidade.

Contudo, o exercício da atividade econômica por parte de entidades imunes não pode entrar em conflito com o princípio da livre concorrência, pois, ao exercer atividades econômicas desonerada do pagamento dos tributos, é colocada em nítida posição de vantagem econômica. Nesse entender são as lições de Aires F. Barreto (2009, p. 62), para quem:

salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais as rendas podem ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional de imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio claro que ela obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar; custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.

Com efeito, é permitido o exercício de atividades econômicas pelas entidades imunes, desde que a receita auferida seja revertida para as finalidades essenciais da entidade e que o exercício da referida imunidade não implique em ofensa ao princípio da livre concorrência.

Não estão albergados pela imunidade relativa ao patrimônio dos templos de qualquer culto aqueles bens imóveis ou móveis que, embora de titularidade das entidades religiosas não

estejam correlacionados com as finalidades previstas para cada uma destas entidades. Um exemplo seria a manutenção de um veículo que, embora de titularidade da entidade religiosa, fosse utilizado para o transporte particular de parentes de funcionários destas entidades, bem assim o carro particular do pároco, ministro ou rabino. Também não são imunes os imóveis que, embora de titularidade das entidades religiosas, somente são explorados com finalidades econômicas lucrativas, cujos resultados também não são revertidos para as finalidades de tais entidades.

Conforme explicitado no presente trabalho, a demarcação do conceito delimitador da abrangência da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ é dotada de uma ampla margem de interpretação ao exegeta do direito, razão pela qual passaremos a analisar algumas situações de acordo com os conceitos firmados neste estudo.

### **2.2.1 Cemitérios**

No que concerne à extensão da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ para os cemitérios, a Corte Constitucional reconheceu a imunidade do IPTU ao julgar o Recurso Extraordinário 578.562, por entender que àqueles que consubstanciem extensão de entidades religiosas poderiam fruir da imunidade disposta no art. 150, VI, b da CF/88. Na ocasião, foi julgado a imunidade de um cemitério que era anexo à capela de religião anglicana.

No referido julgado, a imunidade foi conferida em razão do cemitério configurar uma extensão do patrimônio de entidade religiosa, condição devidamente registrada no corpo do voto do Ministro Eros Grau.<sup>2</sup> Consignou a adoção da classificação de imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ como subjetiva, posto que não advém do cemitério se consubstanciar em um templo, mas em razão da extensão da imunidade pertencente à uma entidade religiosa.

Por outro lado, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 544.815/SP, o Ministro Carlos Ayres de Brito votou pelo provimento ao recurso, por entender

Os cemitérios estão recamados de religiosidade, de um sentimento puro, além do mais, enterrar os seus mortos é um dever, tornando o cemitério um local de culto. O local do culto vale por si mesmo, nada tem a ver com a entidade que eventualmente vitalize, até economicamente, este espaço. Interessa à

---

<sup>2</sup> Em seu voto, o Ministro Eros Grau, assentou: *“no julgamento do presente recurso, esta Corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, ou não estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não estão por ela alcançados.”* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 578.562. Relator: GRAU, Eros. Publicado no DJ de 12.09.2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>, acesso em 18.11.2015.

Constituição favorecer, proteger o local de culto, caracterizador de uma liberdade que a Constituição tem por inviolável. Me parece que a Constituição, sem esperar pela lei, já consagrou a imunidade aos templos, ou seja, locais, espaços físicos de qualquer culto; lembrando que há romaria para o cemitério e romaria é uma categoria religiosa.

Nesse entender, a imunidade dos ‘templos de qualquer culto’, é projetada a partir da proteção aos locais de culto e as suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento, adotando a perspectiva que a imunidade é pertence ao templo. Assim, a imunidade abarcaria os cemitérios em razão dos cultos que ali são celebrados. Do que se conclui que os cemitérios particulares também seriam alcançados pelo instituto da imunidade religiosa, mesmo que os seus lucros não sejam destinados para assegurar a liberdade de crença.

Não se mostra razoável um cemitério particular fruir da imunidade outorgada pelo constituinte aos templos de qualquer culto, mesmo que se defenda a ocorrência das mais diversas celebrações religiosas no local. O valor protegido é a liberdade de crença, a liberdade religiosa, de modo a evitar que as confissões religiosas sejam embaraçadas pela incidência de tributos. No caso dos cemitérios particulares a fruição da imunidade além de não proteger a *ratio essendi* do instituto, beneficiariam as empresas exploradoras de tal atividade econômica,

É dizer, as empresas seriam desoneradas do pagamento dos impostos que se destinam a financiar os gastos gerais da população, contudo, não haveria qualquer direito ou garantia fundamental efetivamente protegido ou, sequer, a reversão dos valores que deixaram de ser pagos a título de impostos em prol da sociedade.

Portanto, seja em razão da imunidade ser subjetiva ou em virtude de uma análise finalística do instituto, os cemitérios podem fruir da imunidade quando configurem extensões de entidades de cunho religioso.

### **2.2.2 Maçonaria**

Tendo em vista a premissa que adotamos ao firmar a noção jurídica do vocábulo ‘culto’, para se verificar uma confissão religiosa é necessária à verificação (i) da crença em uma mesma Divindade que seja transcendente; (ii) de atos de culto que disciplinem a relação entre os crentes, bem como com a Divindade; (iii) de uma organização jurídica designando a entidade, sua estrutura e regime de funcionamento e (iv) de intenção de que a estrutura perdure no tempo (CARRAZZA, 2015, p. 67).

Assim, é necessária uma análise do conceito da loja de maçonaria para se verificar a possibilidade de gozo da imunidade. O Ministro Ricardo Lewandowski (BRASIL, 2015), ao

analisar o tema nos autos do Recurso Extraordinário 562.351/RS, considerou o seguinte conceito de maçonaria

A Maçonaria é uma Ordem Iniciática mundial. É apresentada como uma comunidade fraternal hierarquizada, constituída de homens que se consideram e se tratam como irmãos, livremente aceitos pelo voto e unidos em pequenos grupos, denominados Lojas ou Oficinas, para cumprirem missão a serviço de um ideal. Não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Esses visam despertar no Maçom o desejo de penetrar no significado profundo dos símbolos e das alegorias, de modo que os pensamentos velados neles contidos, sejam decifrados e elaborados. Fomenta sentimentos de tolerância, de caridade e de amor fraterno. Como associação privada e discreta ensina a busca da Verdade e da Justiça.

Como se vê, falta à maçonaria o culto a um Ser Transcendental, por ser uma filosofia de vida e não um credo, deixando de possuir dogmas e pregando regras entre os seus membros e a humanidade, noutros termos, falta-lhe professar uma religião.

Nesse entender, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inaplicabilidade das imunidades dos ‘templos de qualquer culto’ as lojas maçons, vez que lhes faltam uma característica essencial para ser considerada juridicamente como um culto, uma liturgia religiosa.

## **CONCLUSÃO**

O Sistema Constitucional Tributário é delimitado pelas normas de competência, que podem ser positivas, quando autorizem um ente a instituir o imposto, ou negativas, delimitando os limites da competência.

As normas de imunidade integram este desenho de competências realizado pelo constituinte, de modo que não limitam ou excluem a competência tributária outorgada aos entes federados, elas estruturam os lindes do poder de tributar dos entes.

Nesse entender, as imunidades constituem limitações ao poder constitucional de tributar, através de regras de estrutura que compõe as normas de competência tributária e visam, em regra, assegurar valores positivados em nossa Carta Magna. Constituindo assim, em vedações absolutas ao poder de tributar, vez que o ente federado é incompetente para tributar sobre as pessoas imunes, nos moldes da imunidade concedida.

O instituto da imunidade pode ser classificado como subjetiva, objetiva ou mista. Contudo, a despeito da importância metodológica de tal classificação, adota-se o entendimento de que a imunidade é sempre subjetiva, pois a norma imunizante sempre alberga pessoas seja

em razão de sua natureza jurídica, por estarem relacionadas à fatos, bens ou situações ou pela conjugação de ambas as situações.

A imunidade consagrada no art. 150, VI, 'b' da Constituição Federal, desonera da tributação os 'templos de qualquer culto', isso porque, o constituinte objetivou a proteção ao direito da liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, direito e garantia fundamental disposto no art. 5º, VI da CF/88.

De forma que a *ratio essendi* da imunidade estudada não reside na ausência de capacidade contributiva, mas na proteção a liberdade de crença e culto, sendo necessária a consideração de tal valor ao interpretar o aludido instituto.

Para se entender a acepção da expressão 'templos de qualquer culto' é necessária uma análise de cada um dos seu termos, elegendo as significações possíveis. Em vista disso, depreende-se que o vocábulo 'templo' pode ser entendido como o local em que é celebrado culto, ao passo que a conceituação do vocábulo 'culto' pode ser realizada como os atos, ritos ou cerimônias desenvolvidas por uma Igreja, ou ainda, significando as confissões religiosas. Estas podem ser verificadas ao se constatar, *in casu*, a crença em um mesma Divindade que seja transcendente; atos de culto que disciplinem a relação entre os crentes, bem como com a Divindade; uma organização jurídica designando a entidade; e, uma estrutura e regime de funcionamento e a intenção de que a estrutura perdure no tempo.

Muito se discutiu sobre a interpretação da imunidade de forma ampliativa ou restritiva, no entanto, nos dias atuais é uníssono o entendimento de que as imunidades que protegem direitos e garantias constitucionais devem ser interpretadas de forma extensiva, buscando cumprir a vontade do constituinte ao positivizar no texto constitucional o desembaraço tributário de tais entidades.

Nesse entender, se discute se a imunidade em tela pertence tão somente ao templo e as unidades que a ele se correlacionam ou a entidade religiosa que o administra. Conforme premissa firmada entende-se que a imunidade é sempre subjetiva, pois dizer que o templo é imune não implica o entendimento de que ele é o alvo da imunidade, pois só as pessoas podem integrar as relações jurídico-tributárias.

Como visto, a imunidade deve ser interpretada de forma extensiva de modo a abarcar além do templo a integralidade do patrimônio da entidade religiosa que se prestem as suas finalidades essenciais. Por finalidades essenciais se entende que são aquelas inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição.

Do que se extrai a possibilidade das entidades religiosas praticarem atividades econômicas que são atípicas as suas finalidades, mas empregam à renda percebida para o

desenvolvimento de seus fins precípuos. Tal hipótese é reconhecida pela doutrina e jurisprudência como possível de gozo da imunidade.

Noutro passo, caso o lucro da atividade econômica exercida pela entidade imune seja repassado aos seus administradores, diretores ou fundadores, deixará de gozar do benefício constitucional, noutros termos, a vedação não é para o exercício de atividades econômicas por parte de entidades imunes, mas para o emprego dos lucros auferidos em outra causa que não sejam as finalidades essenciais da entidade.

Contudo, o exercício de tais atividades não podem macular o princípio da livre-concorrência, posto que a desoneração tributária que decorre da imunidade coloca a entidade imune em posição privilegiada para competir no mercado.

Portanto, existem duas condições para o exercício das atividades econômicas por entidades imunes, a saber: o emprego do lucro auferido nas finalidades essenciais da entidade e que o exercício desta atividade não implique agressão ao princípio da livre concorrência.

Firmadas tais premissas, foi realizada uma análise pragmática dos conceitos aqui estudados para se aplicar à casos onde se argui o gozo do benefício das imunidades.

Em relação aos cemitérios, firmou-se o entendimento no sentido de que só é abarcado pelo benefício constitucional de configurar extensão do patrimônio de entidade religiosa, excluindo do alcance do aludido instituto os cemitérios particulares.

Também não foi albergada pela imunidade as lojas maçons, vez que lhes faltam uma característica essencial para ser considerada juridicamente como um culto, a saber, uma liturgia religiosa.

## **BIBLIOGRAFIA**

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010.

BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, 7ª Ed.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 11ª Ed., 1997.

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

\_\_\_\_\_, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

BASTOS, Celso. Imunidade dos templos. **Revista de direito tributário**. São Paulo, ano II, n. 5, jul./set. 1978.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2013.

BORGES, José Souto Maior. Limitações Constitucionais à Tributação. **IV Curso de Especialização em Direito Tributário**, vol. I, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378, *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm), acesso em 31.10.2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 690712. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 14/08/2009. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acessado em 20/11/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 385091/DF . Relator: TOFFOLI, Dias. Publicado no DJ de 18/10/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4690215>. Acessado em 31/10/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 578.562. Relator: GRAU, Eros. Publicado no DJ de 12.09.2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>, acesso em 18.11.2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 562.351. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 14.12.2012. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>, acesso em 02.11.2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª Ed., 2012.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_, Roque. **Reflexões sobre a obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses. 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 22ª Ed., 2010.



CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método** São Paulo: Ed. Saraiva. 2013, 5ª Ed.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros, 2001.

LEVA, Pe. José Ulisses. Imunidade das instituições religiosas: o templo a serviço do bem, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas.** São Paulo: Noeses, 2015.

MARSHALL, John *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas.** São Paulo: Noeses, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas.** São Paulo: Noeses, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 1992.

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

SCHOUERI, Luis Eduardo. Imunidade Tributária dos Cemitérios: templos de qualquer culto. *in* BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Revista de Direito Tributário Atual.** São Paulo: Dialética, v. 21, 2007, p. 254-282.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do patrimônio, rendas e serviços relacionados às atividades essenciais dos templos de qualquer culto, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 125.