

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

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 - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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

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

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

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRIO - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Ednilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXXII Congresso Nacional do CONPEDI foi realizado entre os dias 26 e 28 de novembro de 2025 na cidade de São Paulo-SP e teve como temática central “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito”, sendo realizado em parceria com a Universidade Presbiteriana Mackenzie.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, 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 para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito Tributário e Financeiro I, o qual ocorreu no dia 28 de novembro de 2025 das 14h00 às 17h30 e foi coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato e Antônio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícias discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 22 artigos submetidos ao GT, cujos temas são citados abaixo:

Bloco 01 – Reforma tributária e processo

1. Reforma tributária e inovação no agronegócio brasileiro: ameaças regulatórias à sustentabilidade tecnológica na era pós-ec no 132/2023
2. Novo papel do supremo tribunal federal e do superior tribunal de justiça nos conflitos federativos pós-reforma tributária

3. A uniformização de jurisprudência no contencioso administrativo do IBS e da CBS: conflitos de competência e o comitê de harmonização no PLP 108/2024
4. Parâmetros para o contencioso administrativo e judicial do IBS e da CBS: federalismo brasileiro e a necessidade de uniformização jurisdicional
5. O papel da arbitragem na eficiência fiscal: comitê gestor do IBS e código de defesa do contribuinte

Bloco 02 – Direito processual tributário

6. Transação tributária: novas oportunidades para a regularização fiscal com menor custo e maior estratégia no direito brasileiro
7. ODR (online dispute resolution) na administração pública e a desjudicialização dos conflitos tributários
8. A consolidação da consensualidade no direito tributário: análise da transação à luz da segurança jurídica e da eficiência
9. A quarentena fiscal na transação tributária: entre a discricionariedade do fisco e a controvérsia sobre sua (in)constitucionalidade

Bloco 03 – Direito Financeiro

10. Efetividade das condenações emitidas pelo tribunal de contas da união nas esferas administrativa e judicial
11. Receitas públicas e privadas do gás natural: notas sobre a participação de terceiros
12. Crise do estado fiscal e os impactos orçamentários da renúncia de receita com despesas médicas no imposto de renda da pessoa física

Bloco 04 – Imunidades

13. Entre a constituição e os algoritmos: a imunidade tributária diante da economia digital brasileira

14. Artigo análise da abrangência da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso vi, “b”, da Constituição Federal de 1988

Bloco 05 – Tributação e meio ambiente

15. Tributação e sustentabilidade: o mercado de carbono brasileiro pós-lei nº 15.042/2024

16. O princípio da proteção ao meio ambiente como implementação da tributação verde: da vinculação do conjunto de V2G “Vehicle-To-Grid”, V2L “Vehicle-To-Load” e V2H “Vehicle-To-Home” ao sistema tributário ambiental.

Bloco 06 – Tributação Internacional

17. Entre o transconstitucionalismo e o imperialismo fiscal: uma análise crítica do redesenho da tributação internacional pelo projeto BEPS

18. A concorrência fiscal internacional como resultado abusividade dos planejamentos tributários internacionais das empresas transnacionais no mundo globalizado

Bloco 07 – Tributação e novas tecnologias

19. Criptoativos e tributação: análise comparada entre brasil, OCDE e União Européia

20. Subordinação algorítmica e regulação previdenciária: uma análise jurídico-tributária

Bloco 08 – Outros temas relevantes em matéria tributária

21. Conflito de autoridade jurisdicional: a usurpação da competência do órgão pleno do STJ na (re)definição da súmula 375 pelo resp 1.141.990/pr e seus impactos na boa-fé do terceiro adquirente

22. O arbitramento da base de cálculo do ISS: limites do artigo 148 do CTN e controvérsias jurisprudenciais

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura 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, deixa-se um 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

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato – FURG - Universidade Federal do Rio Grande

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

ARTIGO ANÁLISE DA ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 150, INCISO VI, “B”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

ANALYSIS OF THE SCOPE OF THE TAX IMMUNITY PROVIDED IN ARTICLE 150, SECTION VI, “B”, OF THE 1988 FEDERAL CONSTITUTION

Nicole Maia Pamplona Corte Real 1

Carlo Marinoni Abdo 2

Tacio Lacerda Gama 3

Resumo

Este artigo investiga a abrangência da imunidade tributária prevista no art.150,VI,b, da Constituição de 1988, que proíbe a cobrança de impostos sobre templos e entidades religiosas. Analisa a evolução histórica, a distinção entre imunidade, isenção e não incidência, e o conceito de templo, destacando a necessidade de interpretar a norma de forma ampla para proteger a liberdade religiosa e a laicidade do Estado. Examina-se o entendimento doutrinário sobre as atividades que integram as finalidades essenciais das instituições religiosas e como a destinação do patrimônio, renda e serviços condiciona a fruição da imunidade. O estudo avalia a aplicação dessa garantia aos diversos tributos federais, estaduais e municipais, ressaltando que a imunidade não abrange outros tributos, restringindo-se aos impostos. A recente reforma tributária de 2023 (Emenda Constitucional nº 132/23), que incluiu expressamente entidades religiosas, é citada como reforço à proteção, uma vez que torna expresso o entendimento (anteriormente apenas doutrinário) acerca da abrangência da imunidade religiosa. Conclui-se que a imunidade é fundamental para a liberdade religiosa, com a ressalva óbvia de que sua aplicação não deve ser absolutamente irrestrita, uma vez que pode vir a criar abusos. A reforma tributária reafirmou e tornou expressa a abrangência conferida pela interpretação doutrinária e jurisprudencial.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Templos de qualquer culto, Liberdade religiosa, Destinação, Reforma tributária

¹ Mestranda em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas.

² Mestrando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

³ Professor Livre Docente de Direito Tributário e de Teoria do Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), nos cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado, desde 2009 e Professor de Direito Tributário no curso de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), desde 1999. Líder do Grupo de Pesquisa Controle de Validade da Tributação (CNPq-PUC/SP). Presidente do Instituto de Aplicação do Tributo (IAT). Representante da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Instituto Latinoamericano de Direito Tributário (ILADT). Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) e do Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos da Infraestrutura (IBEJI). Conselheiro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e do Instituto Geraldo Ataliba (IGA-IDEPE). Membro fundador do Instituto de Direito Tributário da Bahia (ITB). Membro permanente da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT). Sócio fundador do Lacerda Gama Advogados Associados.

Abstract/Resumen/Résumé

This article investigates the scope of the tax immunity provided for in Article 150, VI, (b) of the 1988 Constitution, which prohibits the levy of taxes on temples and religious entities. It analyzes the historical development, the distinction between immunity, exemption, and non-incidence, and the concept of “temple,” emphasizing the need to interpret the rule broadly in order to protect religious freedom and the State’s secular character. It examines scholarly understandings of the activities that comprise the essential purposes of religious institutions and how the allocation of assets, income, and services conditions the enjoyment of immunity. The study assesses the application of this guarantee to various federal, state, and municipal taxes, underscoring that the immunity does not cover other types of tributes, being limited to taxes. The recent 2023 tax reform (Constitutional Amendment No. 132/23), which expressly included religious entities, is cited as reinforcing this protection, as it makes explicit a previously doctrinal understanding regarding the breadth of religious immunity. It concludes that immunity is fundamental to religious freedom, with the obvious caveat that its application should not be absolutely unrestricted, since it may give rise to abuses. The tax reform reaffirmed and expressly set forth the breadth conferred by doctrinal and jurisprudential interpretation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax immunity, Temples of any kind, Religious freedom, Destination, Tax reform

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988 outorga aos entes políticos a competência para instituir tributos, mas condiciona esse poder a limites constitucionais que preservam direitos fundamentais. Entre essas limitações está a imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, b, que impede a imposição de impostos sobre determinados contribuintes ou bens. A interpretação das imunidades suscita debates na doutrina e na jurisprudência, devido à dificuldade de fixar seus limites e às concepções teóricas distintas sobre sua natureza.

Este artigo analisa a imunidade dos templos de qualquer culto, abrangendo sua origem, conceito, classificação e as distinções em relação à isenção e à não incidência, e examina o impacto da reforma tributária de 2023, que reformou o sistema de imunidades. A imunidade visa proteger a liberdade de crença e reforçar a laicidade do Estado; apesar da predominância de uma religião, o país deve manter neutralidade diante de todas as confissões. Contudo, o Preâmbulo da Constituição invoca a proteção de Deus, o que, segundo Aliomar Baleeiro (1998, p. 307), revela fé em valores espirituais e suscita críticas ao efetivo caráter laico.

Parte da doutrina e da sociedade questiona se há verdadeira neutralidade, apontando a referência a Deus no Preâmbulo e a presença de símbolos religiosos em edifícios públicos. Assim, o trabalho pretende esclarecer o alcance dos conceitos de templos e instituições religiosas, analisando o art. 150, VI, b à luz da jurisprudência e da recente reforma tributária para compreender o alcance das normas imunizantes.

2. Imunidade Tributária

2.1. Definição do conceito de imunidade

Segundo Aliomar Baleeiro, a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. Na visão do autor, a imunidade é, portanto, regra de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitante. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal (Baleeiro, 1998, p. 228).

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza defende que a expressão imunidade tributária tem duas acepções. Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar e outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declararam ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a

determinados fatos, bens ou situações. Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão imunidade tributária alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria (Carrazza, 2013, p. 1.155).

Finalmente, para Paulo de Barros Carvalho, a imunidade tributária pode ser definida como classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto constitucional, que estabelecem expressamente a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos que alcancem situações em específico e suficientemente definidas (Carvalho, 2022, p. 203).

Em outras palavras, a imunidade faz com que os contribuintes e bens por ela alcançados não sejam tributados. O conceito de imunidade tributária está, assim, diretamente ligado com o de competência tributária, que, para Tácio Lacerda Gama, a “[...] *aptidão juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas*” (Gama, 2020, p. 241). Se há imunidade tributária, não há competência, ou seja, não há aptidão para a introdução de novas normas jurídicas sobre a matéria ou que envolvam determinado grupo.

A imunidade tributária desempenha um papel de proteção fundamental. Ao vedar impostos sobre templos de qualquer culto, garante-se a liberdade religiosa. No caso dos partidos políticos, a imunidade protege o pluripartidarismo, a democracia e a liberdade de organização política. Para instituições de educação, a desoneração fiscal é um incentivo ao ensino e amplia o acesso à formação. Já a imunidade concedida a livros e jornais resguarda a liberdade de expressão e de pensamento, além de estimular a produção cultural.

Em suma, o conceito de imunidade tributária foi criado como uma forma de impedir que o Estado viesse a limitar o exercício de determinados direitos, principalmente ligados às liberdades religiosa, política e de expressão.

2.2. Abrangência das Imunidades Tributárias

Os doutrinadores brasileiros divergem acerca do alcance da interpretação das imunidades tributárias. Para Roque Antonio Carrazza, a interpretação das imunidades tributárias há de ser ampla, já que “[...] *expressam a vontade do constituinte originário de preservar da tributação valores de particular significado político, social, religioso, econômico etc*” (Carrazza, 2015, p. 15).

Em contrapartida, Regina Helena Costa aponta que a interpretação das normas imunizantes deve ocorrer na “exata medida”, afastando, de um lado, a interpretação ampla e extensiva, mas também, do outro, como a literal. Para a autora, a interpretação extensiva

abrigaria sob o manto da imunidade *mais do que aquilo que a Constituição quer*, ao passo que a interpretação literal seria destinada a *estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária* (Costa, 2006, pp. 115-116).

2.3. Diferença entre Não-Incidência, Imunidade e Isenção:

Em nossa visão, tal qual amplamente defendido pela doutrina, os conceitos de imunidade, isenção e de não incidência tributária comportam significados distintos. Na verdade, são categorias tão distintas (em especial a imunidade e a isenção) que autores como Paulo de Barros Carvalho criticam o próprio paralelismo feito pela doutrina ao comparar os dois conceitos (Carvalho, 2018, p. 422). Para o autor, são categorias que não se misturam, de forma que não haveria sequer razão para compará-los.

Por muito tempo, a discussão acerca das imunidades tributárias permaneceu pacificada, em razão da contribuição feita por Aliomar Baleeiro. Para Baleeiro, como visto, as imunidades tributárias (e todos os princípios constitucionais de direito tributário, na verdade) seriam *limitações constitucionais ao poder de tributar* (Baleeiro, 2010, p. 2).

Paulo de Barros Carvalho critica a visão que vê a imunidade como uma limitação ao poder de tributar, uma vez que, *a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência* (Carvalho, 2018, p. 386). A imunidade deve integrar a regra de competência tributária, não uma regra que age sobre as normas de competência estabelecidas. A explicação para esse fenômeno é lógica: não se pode imaginar que a imunidade é limitação, como ato posterior que suprime a regra de competência, justamente porque a imunidade está no mesmo patamar que a regra de competência. Ambas são regras expressas na Constituição, de forma que uma regra não incide sobre a outra.

A visão da lógica jurídica também faz perceber que a imunidade integra a norma de competência, em razão da interdefinibilidade dos modais deônticos. Dizer que é proibido fazer algo, significa dizer que é obrigatório não fazer, que significa dizer que não é permitido fazer (Echave; Urquijo; Guibourg, 1991, p. 123). Qualquer que seja o modal utilizado, desde que representado na equivalência mencionada, faz com que as proposições sejam normativamente equivalentes (Vilanova, 2005, p. 232).

Por meio das normas de competência, como ensinado por Tácio Lacerda Gama, a Constituição institui uma aptidão para que alguém possa alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas (Gama, 2020, p. 240). Nesse caso, a norma de competência terá como hipótese as condições formais de criação de uma norma e, como consequência, os *limites materiais da competência tributária* (Gama, 2020, p. 242). Já a norma

de imunidade institui proibições de tributação de objetos específicos. Assim, deonticamente, a norma de imunidade impõe que é proibido tributar sobre algo, ao passo que a norma de competência, por omissão, expressa que não é permitido fazer.

Em suma, as normas de competência e de imunidade operam de forma equivalente, embora apresentem modais deônticos distintos. A norma de competência positiva estabelece que o ente federativo pode ou é obrigado (tem aptidão) a alterar o sistema jurídico, mediante a instituição de determinado tributo. A norma de imunidade, ao estabelecer a proibição da tributação, define os objetos sobre os quais não se pode tributar. São afirmações logicamente equivalentes: a permissão de criar tributos dentro de certos limites equivale à proibição e criar tributos fora desses limites.

Essa equivalência pode ser expressada formalmente, considerando $C(x)$ a competência tributária para instituir tributos sobre o objeto x e $I(x)$ a imunidade tributária sobre esse mesmo objeto x . Se há competência tributária, deve haver, concomitantemente, inexistência de imunidade sobre aquele mesmo objeto:

$$C(x) \Rightarrow \neg I(x)$$

O inverso também é verdadeiro. Se há imunidade, logicamente, não pode haver competência tributária. Assim:

$$I(x) \Rightarrow \neg C(x)$$

A equivalência lógica é demonstrada pela aplicação da regra da contraposição, que representa uma tautologia (Mortari, 2001, p. 146):

$$(q \Rightarrow p) \Leftrightarrow (\neg p \Rightarrow \neg q)$$

Aplicando ao caso das imunidades, percebe-se exatamente essa relação:

$$[C(x) \Rightarrow \neg I(x)] \Leftrightarrow [I(x) \Rightarrow \neg C(x)]$$

Assim, é logicamente coerente considerar que a norma de imunidade integra a norma de competência. Essa atuação, como se deve perceber, é concomitante, não sucessiva no tempo (Baleiro, 2010, pp. 374-375). A análise do fenômeno jurídico deve ser feita de forma sincrônica, não sucessiva (Carvalho, 2018, p. 390). Assim, a partir dessa perspectiva, não se pode considerar a norma de imunidade como uma *exclusão* ou *supressão* da regra de competência, pois ambas estão no mesmo patamar hierárquico e incidem ao mesmo tempo.

Sendo as normas de imunidade tributária definidas como normas de competência, é importante perceber a sua diferença com relação ao conceito de não-incidência tributária. A norma de imunidade não é, ao contrário do que também se afirma por alguns doutrinadores,

hipótese de não-incidência qualificada constitucionalmente. Isso porque as normas de imunidade têm natureza distinta das normas de incidência.

A não-incidência, inclusive, é descrita por Fernando Facury Scaff como “[...] *não tributar consoante as normas postas.*” Ressalva, no entanto, que “*A não-incidência atual não quer dizer que futuramente não possa vir a ser criada uma incidência sobre aquela atividade.*”(Martins, 1998, p. 492).

As normas de imunidade são normas de competência, como demonstrado. Representam, assim, normas de estrutura, destinadas à pessoa jurídica de direito público, que não portam alusões diretas e imediatas à incidência tributária (Carvalho, 2018, p. 391). Já a incidência é norma de conduta, destinada ao contribuinte, com alusões diretas e imediatas a incidência tributária. A incidência (ou a não-incidência) nada tem a ver com a aptidão para formação de leis que instituem novos tributos. Incidir guarda relação com o surgimento da obrigação tributária. Assim, a não-incidência se consubstancia na falta da verificação do elemento descrito na hipótese da norma jurídica tributária (Carvalho, 2018, p. 393).

A isenção, por sua vez, tem natureza normativa (diferentemente da não-incidência), mas é infraconstitucional (diferentemente da imunidade). As normas de isenção, também para Paulo de Barros Carvalho, são normas de estrutura, que afetam diretamente as normas que instituem a Regra-Matriz de Incidência Tributária. A regra de isenção mutila parcialmente um ou mais dos critérios da norma de incidência tributária, subtraindo parte do campo de abrangência do critério existente na hipótese ou no consequente (Carvalho, 2022, p. 526).

No caso das isenções, há competência tributária para legislar sobre a matéria, mas o ente público optou por restringir a abrangência da regra-matriz em algum de seus aspectos. Diferencia-se, assim, da imunidade tributária, que representa a ausência de competência tributária.

Para Roque Carrazza, a isenção é definida como limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça. Se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restrinrido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto (naquela hipótese descrita na lei isentiva) (Carrazza, 2013, p. 1.156). Ou seja, afeta aspectos da regra-matriz de incidência, impedindo o surgimento da norma tributária para determinada questão ou para determinados sujeitos.

Fica clara a distinção entre os três conceitos: imunidade é regra de competência, a não-incidência é a falta de verificação de determinado fato jurídico descrito pela hipótese normativa e a isenção é norma de estrutura infraconstitucional que mutila a regra-matriz de incidência

tributária. Sendo regra de competência, a imunidade deve ter previsão na Constituição. A não-incidência, por sua vez, prescinde de regra – na verdade, representa a falta do fato descrito na norma ou a falta da norma descritora de determinado fato. A isenção, por fim, deve ser prevista em lei, para que possa alterar a norma tributária.

3. A imunidade dos cultos e templos religiosos

3.1. Abrangência da Imunidade Tributária do Art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal

Para a exata compreensão do termo “templos de qualquer culto” insculpido no art. 150, VI, alínea “b”, da Constituição, é necessário avaliar a sistemática constitucional e os valores que dão razão à norma. A imunidade religiosa não é novidade, remontando ao Egito antigo, em que templos e sacerdotes tinham o direito de não pagar tributos (Schoueri, 2011, p. 384). O exercício dessa prática no Brasil tem sentido a partir da promoção da liberdade de crença e de culto, que veio com a Promulgação da República. A imunidade tem a finalidade de evitar que o Estado fomente ou desestimule a realização de certas práticas religiosas (Ávila, 2012, p. 286).

A redação do dispositivo imunizante não define o que seriam os templos ou até mesmo os cultos, abrindo espaço para o surgimento de diversas opiniões doutrinárias, discussões emblemáticas no âmbito jurisprudencial, bem como questões relativas à interpretação desses conceitos, pontos que necessitam serem dissecados para entendermos o alcance do benefício.

De acordo com Ricardo Lobo Torres (Torres, 2005, p. 269), o conceito de religião é aberto e não existe uma definição legal. O intérprete deve buscar o sentido mais amplo possível, a fim de que se não prejudiquem as crenças das minorias. Desta feita, o conceito de religião não pode ser substancial, mas apenas funcional: basta que as pessoas se reúnam livremente para a prática do culto e se sintam moralmente obrigadas pelos princípios dele emanados.

Da análise do vocábulo “templos” constante da redação da alínea “b”, VI, do art. 150 da Constituição, Roque Antonio Carrazza aduz que não pode ser considerado apenas o edifício onde se pratica o culto religioso, isto em face da interpretação sistemática dos dispositivos correlatos e do próprio preâmbulo da Constituição, que consagram a ideia de imunidade tributária da religião (conceito espiritual) e não apenas do imóvel (conceito material) onde ela vem sendo praticada (Carrazza, 2015, pp. 26-27).

Aliomar Baleeiro há muito já manifestava entendimento de que a imunidade relativa aos templos de qualquer culto deveria ter interpretação sem restrições, para efetivamente *produzir os frutos almejados pela Constituição* (Baleeiro, 1998, p. 311). Já em relação ao vocábulo “culto”, Roque Antonio Carrazza leciona que “*a palavra culto é polissêmica, servindo para designar seja o conjunto de atitudes, ritos ou cerimônias desenvolvidos por uma Igreja, com o*

escopo de melhor pregar a mensagem divina, seja a própria confissão religiosa” (Carrazza, 2015, p. 65).

Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, 2022, p. 251) aduz que o culto abrange todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade. As edificações onde se realizarem esses rituais, para o autor, haverão de ser consideradas templos. Quanto ao âmbito de compreensão dos “templos”, também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

Em contrapartida, Ichihara (Ichihara, 2000, p. 237) cita Celso Ribeiro Bastos para fundamentar o seu entendimento de que o termo “culto” deve ser limitado para afastar a incidência da imunidade sobre as manifestações de fé religiosa contrárias aos princípios da moral ou da ética. Ives Gandra Martins exclui a norma imunizante no caso dos cultos demoníacos e de negação de Deus, sob o argumento de que atribuir o benefício culminaria na negação do preâmbulo da Carta Magna, promulgada “sob a proteção de Deus” (Martins, 1999, p. 180). No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza possui o entendimento de que, ao invocar a proteção de Deus, o preâmbulo sinalizou, de modo inequívoco, que somente as Igrejas que lhe prestem reverência, são imunes aos impostos (Carrazza, 2015, p. 68).

Ao contrário do exposto pelos nobres doutrinadores, entendemos que a motivação para afastar a imunidade tributária não pode ser a alegação de ofensa à moral e os bons costumes, tampouco a emissão de um juízo de valor acerca da finalidade do culto (*in casu*, se está venerando Satanás ou outras figuras similares), mas sim se as atividades exercidas pelo culto ferem outros direitos protegidos pela Constituição Federal.

Admitir-se que os cultos satânicos não estão abrangidos pela imunidade por motivo diverso do mencionado no parágrafo anterior implicaria na violação ao enunciado do art. 5º, inciso VI, da Lei Maior, que assegura o livre exercício dos cultos religiosos, bem como o disposto no art. 19, haja vista a impossibilidade de os entes políticos estabelecerem qualquer embaraço ao funcionamento dos cultos religiosos.

Em síntese, a doutrina majoritária entende que qualquer culto merece ser considerado como religião, contanto que não contrarie as leis, nem ofenda a moral ou os bons costumes, muito embora o conceito de “moral e bons costumes” não seja objetivo.

A despeito dos argumentos esposados até então, vale ressaltar que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 494.601/RS¹, fixou a seguinte

¹ RE nº 494.601/RS, Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe 19.11.2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341718509&ext=.pdf>>. Acesso em: 17.11.2023.

tese: “É constitucional a lei de proteção animal que, a fim de resguardar a liberdade religiosa, permite o sacrifício ritual de animais em cultos de religiões de matriz africana”.

O valor que fundamenta a existência da norma de imunidade dos templos de qualquer culto, portanto, é a liberdade religiosa. Tal liberdade confere aos indivíduos o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias, não se admitindo distinção de tratamento pelo Poder Público.

3.2. Impostos Abarcados pela Imunidade Tributária

Parte da doutrina e a jurisprudência brasileira atual possuem o posicionamento que é preciso desonerar de impostos, não apenas o prédio onde o culto se desenvolve, mas tudo o que está relacionado à atividade religiosa. Nesse sentido, o §4º do art. 150 da Constituição esclarece que a vedação expressa no inciso VI, alínea b, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

Regina Helena Costa explica que o patrimônio das instituições religiosas abrange seus bens imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades – vale dizer, o prédio onde realiza-se o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis. Por sua vez, a renda considerada imune é aquela que decorre da prática do culto religioso, compreendendo as doações dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos) bem como as consequentes de aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade. Ainda, os serviços religiosos são imunes, gratuitos ou não, mesmo que envolvam o fornecimento de mercadorias, como ocorre na assistência aos pobres (Costa, 2023, p. 124).

A renda seria o resultado econômico de suas atividades religiosas, como, por exemplo, os dízimos, que são contribuições periódicas que os fiéis dão à igreja. Não deve incidir o imposto de renda sobre os dízimos, ofertas, doações e rendimentos advindos de aplicações financeiras. Os serviços religiosos, gratuitos ou não, também são alcançados pela norma imunizante, de forma que não pode ser exigido o Imposto sobre Serviços (ISS). A título exemplificativo, podemos citar os casamentos e batizados.

Parte da doutrina entende que as entidades religiosas não podem fazer uso da imunidade constitucional quando praticarem atividades desvinculadas de suas finalidades essenciais, tais como atividades econômicas.

Segundo Hugo de Brito Machado, não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso, tampouco sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto (Machado, 2004, p. 276). Contudo, pode incidir sobre bens pertencentes à igreja, desde que não

sejam instrumentos desta. De acordo com o autor, quando a entidade religiosa pratica atividades desvinculadas de suas finalidades essenciais, a imunidade deve ser afastada, tendo em vista o teor do art. 150, § 4.º, do Texto Constitucional.

Feitas essas considerações, cuidaremos de apresentar os pontos individuais de cada imposto e o alcance da norma imunizante.

3.2.1. Imposto de Renda (IR)

O imposto sobre a renda é de competência da União, nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal, e sua hipótese de incidência é o acréscimo de renda, inclusive os ganhos de capital, como preconiza o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Regina Helena Costa sustenta que o conceito de renda traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período. Proventos, por seu turno, é a denominação dada aos rendimentos recebidos em função da inatividade. Em ambos os casos, temos expressões de capacidade contributiva (Costa, 2023, p. 145).

No que tange especificamente ao objeto do presente trabalho, destaca-se que as entidades religiosas estão acobertadas pela imunidade constitucional no tocante ao imposto em questão, contudo não é demais acrescentar que elas devem cumprir com obrigações acessórias relativas à declaração do imposto de renda.

Sob essa ótica, o Decreto 6.022/2007, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013, determina a obrigatoriedade da Escrituração Contábil Digital – “ECD” para as pessoas jurídicas imunes ou isentas, estando incluídas as instituições religiosas.

Conforme já mencionado, o art. 150, § 4.º, da Constituição Federal dispõe que toda e qualquer renda obtida que tenha sua destinação às finalidades essenciais da entidade religiosa está acobertada pela imunidade constitucional. A título exemplificativo, podemos citar a venda de produtos religiosos, como terços, crucifixos, estátuas, santinhos, etc.

Vale ressaltar, entretanto, que as entidades religiosas podem e devem remunerar aqueles que prestam serviços religiosos, contudo, tais pessoas devem ser tributadas e não estão amparadas pelas normas imunizantes.

3.2.2. Imposto de Importação (II) e o ICMS-Importação

Consoante se depreende a análise do art. 19 do Código Tributário Nacional, o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional. Sua instituição é autorizada no art. 153, I, da Constituição Federal, e constitui um dos

tributos que incidem sobre o comércio exterior, isto é, sobre negócios jurídicos de compra e venda de bens e serviços realizados entre pessoas situadas em diferentes países.

Tal imposto apresenta alguns atributos próprios, como, por exemplo, a extrafiscalidade, que consiste na utilização de instrumentos tributários visando o atingimento de finalidades outras que não meramente arrecadatórias.

No caso do Imposto de Importação, o objetivo maior da exigência fiscal não é gerar receita, mas, sim, proteger a indústria nacional, uma vez que sua incidência onera o produto estrangeiro, tornando-o mais caro e, portanto, menos competitivo com o produto nacional (Costa, 2023, p. 143).

Alberto Xavier aduz que “*A importação, como fato gerador do imposto de importação, é um fato complexo de formação sucessiva, enquanto se desdobra em vários momentos distintos no tempo. O processo de importação inicia-se com o embarque da mercadoria no exterior, a que se sucede a entrada no território nacional e a destinação a consumo interno.*” (Xavier, 1978, p. 352).

Logo, as entidades religiosas são imunes aos impostos sobre a importação quando elas importam objetos sagrados, os quais serão destinados às finalidades essenciais do culto, bem como incorporados ao seu patrimônio. Nesse sentido, por vezes, as instituições religiosas importam alguns objetos sagrados, como, por exemplo, pedras, esculturas, castiçais etc., tendo em vista seu valor cultural e religioso, com o fito de ornamentar os templos e difundir a fé, incorporando-os ao seu patrimônio.

Assim, é notória a necessidade de abranger essa importação pela regra imunizante do art. 150, VI, b, da Constituição, de forma que não haverá incidência do Imposto sobre a Importação e o ICMS-importação.

Especificamente sobre o ICMS-importação, ressaltamos que está insculpido no art. 155, II, da Constituição Federal. Frisa-se que o ICMS-importação é um imposto direto, diferente do ICMS convencional, que é um imposto indireto. Portanto, é o importador que deve arcar com o imposto estadual, visto que em sua pessoa se confundem o contribuinte de direito e o de fato.

Ao importar os objetos sagrados, a entidade religiosa faz o papel de sujeito passivo do ICMS, figurando como contribuinte de direito e de fato ao mesmo tempo, logo, evidente que a é imune ao imposto.

O Supremo Tribunal Federal já julgou a imunidade de entidade de assistência social (art. 150, VI, c, da CF), quanto ao imposto de importação, por meio do Recurso Extraordinário 243.807/SP. Na ocasião, a Corte Suprema interpretou o referido dispositivo constitucional

imunizante de forma extensiva, podendo ser aplicado aludido julgado, por analogia, às importações dos templos de qualquer culto.

Restou garantida a imunidade do II, IPI e ICMS-importação, portanto, pode-se afirmar que a jurisprudência caminha no sentido da abrangência da imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, quando se tratar de objetos importados direcionados às finalidades essenciais dos templos.

3.2.3. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)

Por sua vez, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) está previsto no art. 153, V, da Constituição Federal e é de competência da União, sendo que sua hipótese de incidência está disposta no art. 63 do Código Tributário Nacional.

O art. 2º, §3º, inciso II, do Decreto 6.306 de 2007, traz expressamente em seu texto a proibição de incidência de IOF sobre os templos de qualquer culto. Logo, a entidade religiosa pode vir a buscar crédito em uma instituição financeira para construir novos templos ou realizar benfeitorias, bem como adquirir bens necessários ao funcionamento da entidade, por exemplo, sem a incidência do IOF.

3.2.4. Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)

O ITR também é imposto de competência da União, nos termos que dispõe o art. 153, VI, da Constituição Federal, e sua hipótese de incidência é a propriedade de área rural. A Lei 9.393 de 1996 dispõe sobre o mencionado imposto.

O 153, VI, § 4º, I, da Constituição impõe a adoção da técnica da progressividade ao ITR para fim extrafiscal, ou seja, o desestímulo da manutenção de propriedades improdutivas, em atendimento à função social que a propriedade deve observar (art. 5º, XXIII, CR).

O Texto Fundamental se preocupa em definir o conceito da função social que a propriedade rural há de cumprir. Em seu art. 186 prescreve que a função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos requisitos que aponta, dentre eles o “aproveitamento racional e adequado” (inciso I).

Nesse contexto, exsurge a importância do imposto como instrumento a viabilizar o efetivo cumprimento da função social da propriedade rural, visto que o proprietário rural será

estimulado a produzir mais para pagar menos imposto, beneficiando, consequentemente, a sociedade.

Nessa toada, frisa-se que a instituição religiosa proprietária de imóvel rural destinado às suas finalidades essenciais, tais como realização de退iros espirituais, alojamento para tratamento de dependentes químicos, realização de cultos etc., certamente estará imune ao ITR.

Entretanto, caso as entidades religiosas possuam propriedades rurais com finalidades comerciais, visando beneficiar os interesses de seus dirigentes ou terceiros, caberá apuração pelas autoridades competentes, e, sendo comprovado, após o devido processo legal e amplo direito de defesa, perderão o direito à imunidade.

3.2.5. Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD)

O imposto ITCMD é de competência estadual, nos termos do que dispõe o art. 155, I, da Constituição Federal. Há duas situações que compõem sua hipótese de incidência, quais sejam, a transmissão do patrimônio pela morte e a doação.

Os incisos I e II do § 1º do art. 155, CF, abrigam normas definidoras da competência tributária para exigir o imposto em tela, visando evitar conflitos entre os Estados e o Distrito Federal. Assim é que estatui competir: a) ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, o imposto relativamente a bens imóveis e respectivos direitos; e b) ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal, o imposto relativamente a bens móveis, títulos e créditos.

Em relação à hipótese de transmissão pela morte, resta claro que não se aplica ao caso dos templos de qualquer culto, eis que se trata de pessoa jurídica. No tocante à segunda hipótese, tem-se que o fiel pode efetuar doações à entidade religiosa e esta será convertida em renda, todavia, sem a incidência de imposto de renda às entidades religiosas, uma vez que estão imunes a esse imposto.

Segundo Roque Antonio Carrazza, no caso de as entidades religiosas doarem bens materiais aos fiéis necessitados ou terceiros que perseguem os mesmos ideais, ressalta-se que a doação também estará amparada pela imunidade constitucional (Carrazza, 2015, p. 32).

3.2.6. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

Nos termos do art. 155, III, da Constituição Federal, o IPVA é tributo de competência dos Estados. Segundo Regina Helena Costa, é nítida a preocupação constitucional com as alíquotas do imposto. A primeira dessas prescrições foi inspirada na semelhante sistemática adotada para o ICMS, na qual o Senado Federal exerce importante papel na disciplina das

alíquotas do imposto, com vista a evitar a chamada “guerra fiscal”. No caso do IPVA, a norma foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, na tentativa de coibir a prática de efetuar o licenciamento de veículos em Estados vizinhos aos do domicílio dos proprietários, em busca do pagamento do imposto a alíquota mais baixa (Costa, 2023, p. 158).

Também, a previsão para que a disciplina do IPVA contemple alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo veio a corroborar o que, na prática, já era consignado nas leis estaduais. Desse modo, a propriedade de veículo de passeio rende ensejo à aplicação de uma alíquota mais gravosa do que a de um veículo de transporte de carga, por exemplo.

A doutrina não é pacífica quanto à imunidade dos veículos automotores de propriedade das instituições religiosas. Contudo, a corrente majoritária posiciona-se numa interpretação mais extensiva.

3.2.7. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

Os municípios detêm a competência para instituir o IPTU, conforme dispõe o art. 156, I, da Constituição Federal. Conforme já visto, os imóveis de propriedade dos templos e suas adjacências estão imunes ao IPTU, desde que sejam utilizados para os cultos religiosos.

O STF possui o entendimento pela abrangência da imunidade tributária nas hipóteses em que o templo é proprietário do imóvel, mas o loca para terceiros, sem exercer o culto no local. Neste caso, para que haja imunidade, os valores recebidos de aluguel devem ser revertidos para as finalidades do templo.

Destaca-se a redação da Súmula 724 do STF: *"Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".*

Em contrapartida, na hipótese em que a entidade religiosa é locatária do imóvel e neste realiza seus cultos, a norma imunizante também deve prevalecer. Isso porque a EC 116, de 17 de fevereiro de 2022, trouxe a inserção dos imóveis locados pelos templos de qualquer culto como parte de sua imunidade tributária referente ao IPTU. A alteração legislativa se deu com o acréscimo do § 1º-a, no artigo 156 da Constituição Federal, que passou a prever no texto constitucional:

"§ 1º-a O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel."

Por fim, destacam-se os casos em que a instituição religiosa possui um terreno vazio, que ainda não possui nenhuma construção e, portanto, não está sendo utilizado para nenhuma finalidade.

Nessas situações, Roque Antonio Carrazza igualmente interpreta a norma imunizante de forma extensiva, ao afirmar que “*também há imunidade ao IPTU, sobre a propriedade de terreno pertencente à Igreja, ainda que ali não exista, à época da ocorrência do pretenso fato imponível (fato gerador in concreto), um templo edificado. É suficiente que o imóvel esteja preordenado à construção de um templo.*” (Carrazza, 2015, p. 51).

3.2.8. Imposto sobre os serviços de qualquer natureza (ISSQN)

Segundo prescreve o art. 156, III, da Constituição Federal o ISSQN é tributo de competência municipal.

A primeira nota importante a demarcar o aspecto material do ISSQN é a cláusula pertinente aos serviços “não compreendidos no art. 155, II”, preceito que estatui competir aos Estados- e ao Distrito Federal tributar, por meio do ICMS, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de serviços de comunicação.

Acerca do aludido imposto, Regina Helena Costa (Costa, 2023, p. 163) defende que:

“[...] o conceito de serviço tributável pode ser aclarado por exclusão. Primeiramente, há que se dele afastar os serviços públicos, inalcançáveis em virtude da imunidade recíproca, exceto na hipótese de serviços públicos concedidos ou permitidos (art. 150, VI, a, e § 3º, CR). Também, por óbvio, serviços não onerosos não podem ser tributados, pelo fato de sua prestação não revelar capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), nem os prestados pela pessoa em seu próprio benefício, já que devem ser prestados a terceiro. Ainda, serviços prestados em decorrência de relação de emprego não sofrem a incidência de ISSQN, por sujeitarem-se a regime jurídico incompatível com tal exigência, porquanto a prestação de serviço autorizadora da incidência do imposto há de ser executada em caráter independente.”

Assim é que podemos definir o serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN como a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego. É comum que as entidades religiosas prestem diversos serviços sociais, tais como realização de cerimônias de casamento e batizados. Não há dúvida, portanto, que tais serviços são imunes ao ISSQN, por força do art. 150, VI, b, da Constituição Federal.

3.2.9. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI)

O art. 156, II, da Constituição Federal, versa sobre o ITBI, imposto de competência municipal. Quando a entidade religiosa adquire uma propriedade com o objetivo de construir

um templo para desempenhar suas atividades, ou quando decide vender um imóvel e reverter os valores recebidos para sua finalidade, não há dúvidas de que não há incidência do ITBI, por força do art. 150, VI, b, da Constituição Federal.

A grande questão é quando a entidade religiosa, por meio de vendas imobiliárias, obtém grandes lucros nas operações, notadamente considerando a sua imunidade ao ITBI. Nessas circunstâncias, entendemos que seria prudente que as entidades religiosas evitassem a prática excessiva de atividades comerciais, ainda que o objetivo seja reverter os lucros auferidos nas finalidades essenciais do culto religioso, afastando qualquer possibilidade de interpretação errônea do uso da exoneração tributária.

3.2.10. Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Por força do dispositivo contido no art. 155, II, da Constituição Federal, o ICMS é tributo de competência dos Estados. Assim sendo, integra a categoria dos impostos incidentes sobre a circulação e a produção, incidindo até a etapa final de consumo ou de produção. O cerne da questão da imunidade do ICMS é a discussão se a norma imunizante se dirige ao contribuinte de fato ou ao contribuinte de direito.

As entidades religiosas utilizam diversos produtos religiosos, como, por exemplo, objetos sagrados, e os colocam à venda a terceiros, mas certamente sobre essa venda não incide o ICMS, por força do art. 150, VI, b, bem como o art. 150, § 4º, todos da Constituição Federal. Não obstante, o que causa maiores discussões é o fato de a entidade religiosa se colocar na condição de consumidora final de mercadoria ou destinatária final de prestação de serviços que sofreram a incidência do ICMS, como nos serviços de fornecimento de energia elétrica, de gás e telecomunicações.

A doutrina diverge nesse sentido. Parte entende que, no caso dos impostos indiretos, o contribuinte de fato não é o contribuinte eleito pela lei como o responsável pelo recolhimento do tributo, figurando como pessoa estranha à obrigação tributária, posto que somente o contribuinte de direito faz parte dessa relação jurídica tributária. Assim, a imunidade constitucional não alcança o contribuinte de fato.

Nesse sentido, importante consignar a linha de pensamento de Hugo de Brito Machado, que entende que a imunidade das entidades de direito público não exclui o IPI ou ICMS relativo aos bens que adquirem. Para o autor, “[...] o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor que promove a saída respectiva. [...] A relação tributária instaura-se entre o

industrial, ou comerciante, que vende, e por isso assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo.” (Machado, 2004, pp. 274-275).

Não obstante, outra parcela da doutrina sustenta que a entidade religiosa, ao exercitar suas atividades, deverá ser exonerada da cobrança do ICMS nos serviços de telefonia, gás e energia elétrica.

Nesse sentido, Daniel Araújo de Lima aduz que as instituições religiosas, enquanto contribuintes de fato dos impostos indiretos incidentes sobre os produtos, mercadorias e serviços por estas adquiridos, estão arcando com um ônus tributário indevido, uma vez que estão protegidos pela imunidade constitucional do art. 150, VI, b, da Constituição (Lima, 2015).

Para Roque Antonio Carrazza, a distinção entre contribuinte de direito e de fato não pode negar a extensão da imunidade constitucional nas operações internas de aquisição de mercadoria e serviços, visto que as imunidades objetivam impedir que o custo dos tributos incidentes possa inibir o alcance dos direitos constitucionais protegidos (Carrazza, 2015, pp. 102-103).

3.2.11. Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

Por fim, temos o IPI, insculpido no art. 153, IV, da Constituição Federal e de competência da União. A Receita Federal do Brasil tem se pronunciado, através de Soluções de Consulta², que a imunidade constitucional para entidades religiosas não alcança o IPI incidente sobre bens móveis adquiridos no mercado interno. Já em relação ao IPI vinculado à importação e ao Imposto de Importação, o entendimento é que há alcance da imunidade.

Já em relação ao IPI vinculado à importação e ao Imposto de Importação, o entendimento da Receita Federal é que há alcance da imunidade.³ Da mesma forma que em relação ao ICMS, entendemos que o destaque e repasse do IPI às entidades religiosas ocorre de maneira indevida. Assim, poderá a entidade pleitear a restituição desse tributo tanto na via administrativa quanto na judicial, desde que os aludidos produtos venham a ser empregados em suas atividades essenciais.

² Solução de Consulta Cosit nº 112, Data da publicação: 29 de maio de 2014 DOU: nº 101, de 29 de maio de 2014, Seção 1, pag. 17.

³ Solução de Consulta Cosit nº 109, Data da publicação: 29 de maio de 2014, DOU: nº 101, de 29 de maio de 2014, Seção 1, pag. 17.

4. Imunidade dos templos religiosos na reforma tributária

A reforma tributária aprovada em 2023 mediante a Emenda Constitucional n.º 132 integrou ao texto constitucional inúmeras alterações de estrutura, inclusive o redesenho do sistema de imunidades. Até então, o art. 150, VI, “b” da Constituição de 1988 proibia a cobrança de impostos sobre “templos de qualquer culto”. Com a nova redação, o dispositivo passa a prever imunidade para “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e benficiares”, o que destaca a permanência da garantia com ampliação dos sujeitos protegidos.

Como visto, Aliomar Baleeiro já afirmava que a imunidade deveria alcançar não apenas a igreja, mas também o convento e dependências contíguas, desde que não utilizadas para fins lucrativos (Baleeiro, 1997, p. 311). Roque Carrazza, com sua definição de “culto”, também nos permite concluir que a imunidade não se limita à edificação material, mas se estende à organização religiosa como um todo.

Além de ampliar o sujeito passivo da imunidade, a reforma ratifica a interpretação de que o fator determinante é a destinação do patrimônio, da renda e dos serviços. Assim, templos ou entidades religiosas podem obter receitas de diversas origens, desde que essas receitas sejam aplicadas em suas finalidades essenciais. Esse entendimento permaneceu intacto na EC 132/23, indicando que a expansão do texto não autoriza a comercialização com finalidade lucrativa, sob pena de descharacterizar a imunidade.

Em síntese, a reforma tributária não aboliu nem limitou a imunidade dos templos; ao contrário, consolidou e ampliou sua abrangência para o que já se entendia na doutrina. O texto reformado reconhece explicitamente que a proteção não se restringe ao prédio de culto, mas atinge o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas e de suas organizações assistenciais e benficiares. Tal expansão está em sintonia com a jurisprudência do STF, que já havia reconhecido a extensão da imunidade a cemitérios, estacionamentos e rendas afetadas às finalidades essenciais.

Por outro lado, a ausência de critérios claros para caracterizar a vinculação das organizações assistenciais e benficiares cria desafios interpretativos e exige cautela para que a imunidade não seja desvirtuada. Nesse caso, recomenda-se uma interpretação teleológica: as imunidades devem resguardar a liberdade religiosa e a neutralidade do Estado, sem se transformar em subsídios ou favorecimentos indevidos. A efetividade da reforma dependerá, portanto, da capacidade de harmonizar o novo texto com os princípios constitucionais e com a função social das imunidades.

5. Conclusões

O artigo examinou de forma sistemática a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal, analisando sua evolução histórica, conceito, classificação e distinções em relação à isenção e à não incidência. A pesquisa demonstra que a imunidade tributária, como limitação ao poder de tributar, constitui garantia fundamental que preserva a liberdade religiosa e o caráter laico do Estado. Por isso foi necessário compreender o conceito de “templos de qualquer culto” para delimitar o alcance das normas imunizantes.

A Constituição de 1988 impôs limitações ao poder de tributar para resguardar os direitos individuais e coletivos. A garantia do livre exercício de cultos e da proteção aos locais de culto, prevista no art. 5º, VI, e a neutralidade do Estado perante as confissões religiosas, proclamada no art. 19, I, dão fundamento à imunidade dos templos.

A doutrina majoritária sustenta que a imunidade deve beneficiar todas as manifestações de fé, independentemente de sua popularidade, porque a Constituição não discrimina entre religiões. Há divergências pontuais sobre a exclusão de seitas consideradas imorais, mas essas restrições carecem de respaldo constitucional. O que se exige é que a imunidade recaia sobre atividades intrinsecamente ligadas ao culto, e a concessão não se estende a situações em que haja geração de renda dissociada das finalidades religiosas.

Outro ponto relevante diz respeito à destinação dos bens e rendas. A imunidade somente alcança patrimônio, renda e serviços utilizados nas finalidades essenciais da entidade religiosa. Receita obtida com atividades econômicas, locações ou investimentos pode ser aceita, desde que revertida para as atividades religiosas ou assistenciais. Ao contrário, a aplicação de recursos em luxos pessoais ou gastos estranhos ao culto descharacteriza o benefício. A imunidade, portanto, não é uma licença irrestrita, e o desvio de finalidade deve ser combatido.

A análise do alcance das imunidades em relação a cada imposto demonstrou que a proteção se estende a tributos federais, estaduais e municipais, alcançando impostos como IPTU, ITBI, IPVA e ICMS, entre outros. Entretanto, as entidades religiosas continuam obrigadas a recolher contribuições sociais e previdenciárias de seus empregados e colaboradores. A distinção entre obrigações tributárias principais e acessórias permanece e exige atenção na gestão das instituições.

A reforma tributária de 2023 alterou o texto do art. 150, VI, "b", mas manteve posicionamento que já era verificado na doutrina. O dispositivo passou a prever que a imunidade abrange “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas

organizações assistenciais e benficiares". A mudança consolida a interpretação já adotada pelo STF de que escolas, creches e entidades assistenciais vinculadas ao templo se beneficiam do tratamento imunizante. Por outro lado, a inclusão dessas organizações exige cuidado para evitar sobreposições com a imunidade das entidades benficiares de assistência social prevista no art. 150, VI, c e reforça a necessidade de fiscalização para garantir que os recursos sejam aplicados em finalidades religiosas e sociais.

Em síntese, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto permanece elemento essencial na proteção da liberdade religiosa. Ela reflete o compromisso constitucional com a dignidade humana, a igualdade e a laicidade. Entretanto, seu exercício deve ser compatibilizado com a destinação dos recursos e com a fiscalização do poder público para coibir abusos. A reforma tributária reforça essa proteção ao reconhecer expressamente as entidades religiosas e suas organizações assistenciais, ao mesmo tempo em que impõe novos desafios interpretativos.

6. Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5^a edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 494.601/RS**, Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe 19.11.2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341718509&ext=.pdf>>. Acesso em: 17.11.2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29^a edição. São Paulo: Malheiros Editora, 2013.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. rev. Versão em e-book. São Paulo: Noeses, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 12^a edição. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2^a edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. **Lógica, proposición y norma**. Buenos Aires: Astrea, 1991.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. rev. e ampl. Versão em kindle. São Paulo: Noeses, 2020.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Daniel Araújo. **A amplitude da imunidade dos templos religiosos**. São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MORTARI, Cesar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: Editora UNESP, 2001.

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

Solução de Consulta Cosit nº 109, Data da publicação: 29 de maio de 2014, DOU: nº 101, de 29 de maio de 2014, Seção 1, pag. 17.

Solução de Consulta Cosit nº 112, Data da publicação: 29 de maio de 2014 DOU: nº 101, de 29 de maio de 2014, Seção 1, pag. 17.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3^a edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. **Autorização para importação de regime de entreposto aduaneiro**. Aduaneiro (legislação). São Paulo: Resenha Tributária, 1978.