



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**ASPECTOS JURÍDICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONCEDIDA AOS
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

ORIENTANDO: GUILHERME LOPES BUENO
ORIENTADOR: PROF. MARCELO BAREATO

GOIÂNIA-GO

2025

GUILHERME LOPES BUENO

**ASPECTOS JURÍDICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONCEDIDA AOS
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof. Orientador: MARCELO BAREATO.

GOIÂNIA-GO
2025

GUILHERME LOPES BUENO

TÍTULO EM CAIXA ALTA, CENTRALIZADO E EM NEGRITO

SUBTÍTULO EM CAIXA ALTA, CENTRALIZADO, SEM NEGRITO

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador (a): Prof. (a) Titulação e Nome Completo	Nota
---	------

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo	Nota
--	------

À minha família e aos meus amigos, que
sempre estiveram ao meu lado.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo fazer uma análise abrangente de um tema bastante interessante, que é a imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto. Buscou-se conceituar vários elementos integrantes da referida imunidade tributária, além de observar a origem da norma imunizante em questão e como ela é entendida e utilizada nos dias atuais. Para tanto, foi-se utilizado o método dedutivo, com análises tanto de doutrinadores quanto de tribunais. Ademais, para uma estudo mais preciso, foram trazidas opiniões tanto de críticos quanto de apoiadores.

Palavras-chaves: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Laicismo. Liberdade de crença.

ABSTRACT

This work aims to make a comprehensive analysis of a very interesting topic, which is the tax immunity of religious temples of any cult. We sought to conceptualize various elements that make up the aforementioned tax immunity, in addition to observing the origin of the immunizing norm in question and how it is understood and used today. For that, the deductive method was used, with analyzes of both scholars and courts. Furthermore, for a more precise study, opinions were brought from both critics and supporters.

Keywords: Tax immunity. Temples of any cult. Secularism. Freedom of belief.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

art.	Artigo
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
STF	Supremo Tribunal Federal
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
nº	Número

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 ASPECTOS GERAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	11
1.1 ORIGEM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	11
1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
1.3 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO.....	13
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	14
2.1 CONCEITOS DE TEMPLO E CULTO	14
2.2 A IMUNIDADE SOBRE OS TEMPLOS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	18
2.3 LAICIDADE DO ESTADO E OS VALORES PROTEGIDOS	21
3 ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DOS CULTOS	24
3.1 FINALIDADES ESSENCIAIS (ART. 150, PARÁGRAFO 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988).....	24
3.2 INTERPRETAÇÃO DO STF SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS	25
3.2.1 Questão Dos Cemitérios.....	32
3.2.2 Questão Da Maçonaria.....	34
4 ANÁLISE CRÍTICA AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	37
4.1 PRINCÍPIOS DA LAICIDADE E LIVRE CONCORRÊNCIA.....	37
4.2 O PATRIMÔNIO E A ATUAÇÃO ECONÔMICA DAS IGREJAS	40
4.3 POSSIBILIDADE DE ABOLIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	41
CONCLUSÃO.....	45

INTRODUÇÃO

É senso comum que um Estado Democrático de Direito, como o Brasil, deve prezar e garantir que seus cidadãos tenham direitos e deveres. Não é à toa que a Constituição Federal Brasileira de 1988 possui um capítulo inteiro apenas para descrever quais são esses direitos e deveres. Dentre estes, está um que é considerado muito importante por boa parte da população em geral, que é o da garantia à liberdade de consciência e de crença, previsto no art. 5º, inciso VI, da CRFB/88.

A partir da constatação de direitos a serem preservados, diversas outras normas vão surgindo para, justamente, assegurar que isto ocorra. Uma dessas normas é a Imunidade Tributária garantida aos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, que será o instituto a ser analisado no presente trabalho.

A ideia é fazer uma análise ampla em relação ao referido tema, para que sejam observadas todas as peculiaridades do caso. Afinal, assim como acontece em quase todos os temas que envolvem religião, existem grandes polêmicas em relação às imunidades tributárias garantidas aos templos de qualquer culto.

Em um primeiro momento, serão apresentados diversos conceitos que envolvem esta área tributária em geral. Será apresentado um contexto histórico e, em consequência, o motivo que levou à implementação da referida norma imunizante na legislação brasileira. Além disso, faz-se necessário distinguir dois termos bastante confundidos pela população em geral, que são a própria imunidade tributária e a isenção tributária.

Após, serão apresentados aspectos das imunidades tributárias nos templos de qualquer culto em si. Um breve histórico deste instituto ao longo das constituições brasileiras será analisado, para que fique demonstrado qual era a ideia dos legisladores constituintes em redigir essa norma e quais valores eles pretendiam proteger.

Além disso, para finalizar o segundo capítulo, serão introduzidos dois conceitos de suma importância para o entendimento do assunto, quais sejam, os conceitos de

templo e de culto. Isto, pois o legislador constituinte, ao redigir a norma imunizante em questão não definiu o que são os templos e, muito menos, o que são os cultos. Portanto, ficou a cargo dos doutrinadores e dos juízes a conceituação dos dois importantíssimos termos. Afinal, é partir destes conceitos que podemos discutir acerca do alcance da imunidade tributária em análise.

O terceiro capítulo deste trabalho tratará justamente do alcance da referida imunidade tributária. Será feita uma análise sobre o polêmico parágrafo 4º do art. 150 da CRFB/88, em que será debatido acerca das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto e de como isso reflete no alcance da norma imunizante.

Serão demonstrados diversos julgados sobre o assunto, que demonstram claramente qual o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema. Entretanto, há de ser constatado que os julgamentos proferidos pelo STF possuem diversas críticas, que serão devidamente apresentadas neste trabalho.

Por fim, será feita uma análise crítica sobre o tema em geral, trazendo os principais pontos controvertidos acerca do assunto.

1 ASPECTOS GERAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 ORIGEM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Os tributos surgem junto com as primeiras sociedades organizadas em civilizações como Mesopotâmia, Egito e Roma já havia prestações obrigatórias em bens, trabalho ou moeda para sustentar obras públicas, defesa e administração (Seligman, 1895). Com o avanço das economias monetárias e do Estado moderno, a tributação ganhou base legal e institucional, deixando de ser mera exação do soberano para tornar-se instrumento estável de financiamento do interesse público (Adams, 1993). Nos séculos XIX e XX, consolidou-se o Estado fiscal, em que a arrecadação é condição para políticas sociais, infraestrutura e para a própria estabilidade estatal (Schumpeter, 1918). Essa trajetória é tão antiga que até a Bíblia já menciona tributos: por exemplo, “Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus” (Bíblia, Mt 22:21), indicando a existência e o reconhecimento social de imposições fiscais na época.

O instituto da imunidade tributária tem sua origem desde a antiguidade. Isto é, desde o surgimento do tributo, a imunidade tributária vem sendo aplicada pelos povos. Nas palavras de Regina Helena Costa (2014, p. 71), o surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada, visto que há registros de sua existência desde os primórdios da História da humanidade, como no Egito e nos povos do Oriente.

Ao longo da história, os benefícios tributários, como a imunidade, sempre foram associados e, portanto, direcionados aos setores influentes do Estado, como o clero e a nobreza. Logo, percebe-se que esses benefícios representavam muito mais privilégios de determinadas classes do que garantias para os cidadãos comuns contra o Estado (Bohn, 2017, p. 66).

A partir da Revolução Francesa e suas ideias liberais é que se teve uma mudança radical acerca das imunidades tributárias, que em vez de privilegiar algumas poucas classes sociais, passou a beneficiar os cidadãos em geral, levando em conta o ser humano e o bem comum. Quanto a isso, Maria Cristina Neubern de Faria (2001, p. 122) nos diz:

Dessa forma, substituindo a antiga concepção de imunidade como um favor fiscal do soberano, com a evolução dos governos autocráticos e absolutistas para o Estado de Direito, o vocábulo assume a sua atual representação. Desonerada (*immunus*: livre de imposto) é somente aquela situação que deve ser protegida (*immunitus*) da tributação, em torno da qual se deve colocar uma barreira à exação, para a preservação de um valor maior para o Estado que a própria arrecadação. Não se dando ao propósito de agasalhar favoritismo ou privilégios — no Moderno Estado de Direito onde não há lugar para favores fiscais, tem hoje, a imunidade caráter excepcional, visto que — em regra — vige o princípio da generalidade da tributação, denotando “índole nitidamente política”

É evidente que o instituto da imunidade tributária foi sendo alterado ao longo da história da humanidade, até chegarmos na sua atual concepção que, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2020, p. 287) é:

(...) o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. No que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência de tributar.

Portanto, a imunidade tributária é aquela prevista na Constituição Federal que tem como objetivo principal impedir a cobrança de tributos, por parte do poder público, nos casos em que o legislador considera como essenciais para os cidadãos, visando o bem comum.

1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre destacar que a imunidade tributária é, de maneira simplória, uma delimitação negativa da competência tributária. Esta, prevista na Constituição Federal Brasileira, concedendo ao ente político, de forma privativa, o poder de instaurar tributos. De acordo com Luciano Amaro (2019, p. 146-147), a competência tributária seria a aptidão para criar tributos e esse poder de criação é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela constituição.

Para contrapor a isto, a própria Constituição Federal impôs limites ao poder de tributar. O objetivo do legislador era o de, principalmente, preservar o interesse dos cidadãos. Quanto a isso, Eduardo Sabbag (2016, p. 63) nos diz que:

os art. 150, 151 e 152 da carta magna hospedam variados comandos principiológicos, inscupidos à luz de pautas com valores pontualmente prestigiado pelo legislador constituinte. Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Portanto, percebe-se que a Constituição Federal Brasileira autoriza a cobrança de tributos em certas situações, mas, ao mesmo tempo, as proíbe em outras. A esta proibição, dá-se o nome de imunidade tributária (KFOURI JR., p. 123).

1.3 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Conforme apresentado no tópico anterior, a imunidade tributária é uma evidente forma de limitação ao poder de tributar garantido ao poder público pela Constituição Federal. Porém, ela não é a única limitação a este poder. Entre muitas outras, temos a chamada isenção tributária, que por muitas vezes, é confundida, erroneamente, com a imunidade tributária.

Apesar do efeito prático dessas duas formas ser semelhante, afinal ambas levam ao não pagamento do tributo, elas não devem ser confundidas, pois cada uma tem sua peculiaridade.

Enquanto a imunidade decorre do que está previsto na Constituição Federal, a isenção decorre sempre de lei infraconstitucional que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão.

Sobre o tema, Machado (2020, p. 232) diz:

a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; (...) c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

Outra diferenciação bastante clara é a apresentada por Ricardo Rodrigues Lobo Torres (2009, p. 84-85):

Imunidade: natureza de limitação do poder fiscal, incompetência absoluta do poder de tributar, tem como fundamento a liberdade, como fonte a Constituição, sua eficácia é declaratória, é irrevogável e atinge a obrigação principal e acessória. Acrescentamos que a imunidade é deontico vedacional, ou seja, uma vedação.

Isenção: natureza de autolimitação do poder fiscal, derrogação da incidência, tem como fundamento a justiça, como fonte a lei ordinária, sua eficácia é constitutiva, é revogável (restaurando a incidência) e atinge somente a obrigação principal. Acrescente-se que a isenção é deontico concedível, ou seja, uma concessão.

Portanto, percebe-se que a principal diferença entre a imunidade tributária e a isenção tributária é quanto a sua forma de atuação. Enquanto a

imunidade tributária atua no plano da definição da competência, a isenção ocorre no exercício da competência.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

2.1 CONCEITOS DE TEMPLO E CULTO

Antes de adentrar no alcance da imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto, necessário se faz conceituar dois importantes elementos desta imunidade, os quais são o culto e o templo. Afinal, o texto constitucional não define nenhum destes conceitos, fazendo com que eles não sejam muito claros.

Percebe-se, portanto, que os conceitos de templo e culto ficaram a cargo do intérprete.

Inicialmente, cabe saliente acerca da importância de uma boa definição de culto, pois, é a partir desta definição que podemos dizer quais crenças e/ou entidades poderão ser beneficiárias da referida imunidade tributária.

Nas palavras de Sabbag (2016, p. 365): “culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”.

Outra boa definição de culto é aquela dada por Antônio Ferreira Filho (2005, p. 66):

O culto é o cerimonial religioso, o conjunto dos ritos e atitudes desenvolvidas em essencial nos templos das igrejas, não pode e não deve ser entendido

como. O culto se resume a reverência e adoração divina, interesses, quaisquer outros, a que ele se assemelha ou se compara. O culto destina-se à adoração de Deus, ao aprimoramento da espiritualidade.(...)

Ainda sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 195) diz que culto é toda forma racionalmente possível de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólica, extravagante ou exótica que seja.

Para Sabbag (2016, p. 365), o culto deve necessariamente prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circulam. O culto não pode colocar em risco a dignidade das pessoas e muito menos a igualdade entre elas. Por isso, para Sabbag, é imprescindível que a seita obedeça aos valores morais e religiosos estabelecidos pelo Estado (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CRFB), sob pena de não serem agraciados pela imunidade.

Portanto, continua Sabbag (2016, p. 365), a imunidade não contempla as seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário.

O que se percebe é que o culto é, de uma forma bem simplificada, a manifestação de uma fé por um grupo de pessoas. Entretanto, alguns doutrinadores entendem que há uma certa limitação no conceito de culto. Isto é, para eles, nem toda manifestação de fé deve ser entendida como culto, e, de consequência não deve obter a proteção constitucional da imunidade tributária.

O grande problema é que hoje, por conta da grande expansão de igrejas pelo mundo, os doutrinadores têm enfrentado uma certa dificuldade para precisar a respeito do papel exato que estas entidades exercem no mundo moderno para, assim, termos uma melhor e mais precisa definição de culto.

Em relação ao conceito de templos, o que se percebe é que há uma gama de acepções semânticas, o que faz com a doutrina divirja em relação ao que deve ou não ser atribuído à sua extensão (MARTON, 2012, p. 359).

Quanto a isto, existem três correntes doutrinárias que se dispuseram a conceituar o que vem a ser um “templo”. As correntes são: a clássica-restritiva, a clássica-liberal e a moderna. Eduardo Sabbag (2016, p. 366) é quem melhor explica estas teorias, veja-se:

Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa): conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. (...) Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade): conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (...) Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade): conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.

Isto é, para a primeira teoria, defendida por nomes como Pontes de Miranda e Sacha Calmon Navarro, apenas o edifício físico em que os cultos são celebrados, seja um terreno ou alguma edificação construída, é que devem ser agraciados pelo instituto da imunidade tributária.

Quanto a esta doutrina, veja-se o que diz Coelho (2012, p. 285):

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios.

Já a segunda teoria, que tem como defensores Aliomar Baleeiro e Roque Antônio Carraza, entende que templo não é apenas o local físico em que o culto é realizado, mas sim toda a estrutura voltada à realização deste culto.

Para Baleeiro (2010, p. 503):

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados fins econômicos.

Outro grande nome que defende esta doutrina liberal é Hugo de Brito Machado (2020, p. 291), que diz:

Templo não significa apenas edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bem pertencentes à igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou convento, ou qualquer

outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.

Por fim, a última teoria, conhecida como Teoria moderna e defendida por nomes como José Eduardo Soares de Melo e Marco Aurélio Greco, entende o templo como uma entidade, no sentido em que templo é tudo aquilo que garante uma continuidade das atividades litúrgicas.

Nesse sentido, o templo-entidade abrange todas as dimensões materiais e organizacionais indispensáveis à manutenção do culto e da fé professada, como departamentos administrativos, centros de formação religiosa, casas paroquiais, estruturas de comunicação (rádios, TVs, internet) e até imóveis utilizados como fonte de renda desde que revertida para os fins essenciais da fé (Melo, 2019).

José Eduardo Soares de Melo (2019, p. 412) afirma que:

"A imunidade deve ser garantida à organização religiosa como um todo, naquilo que se destina a sustentar e preservar sua missão espiritual. O templo não é apenas o edifício; é a própria organização de fé, em seu aspecto funcional, espiritual e institucional."

Complementando essa visão, Marco Aurélio Greco (2006, p. 139) destaca:

"Templo é a entidade religiosa em si mesma considerada, enquanto sujeito institucional que estrutura e viabiliza a realização da prática de culto e de seus valores. Não se limita ao lugar da celebração, mas compreende toda a organização voltada à manifestação da fé."

Essa concepção é mais sensível à realidade complexa das religiões no século XXI, especialmente diante do crescimento das estruturas religiosas e de sua atuação multifuncional, que muitas vezes transcende o espaço físico do templo tradicional.

Dessa forma, me alinho com a teoria clássico-restritiva por considerar que ela oferece maior clareza, equilíbrio e controle entre o direito à liberdade religiosa e o dever de contribuir com os encargos públicos. A imunidade tributária, por sua natureza excepcional, deve ser interpretada de forma estrita e conforme os limites constitucionais.

2.2 A IMUNIDADE SOBRE OS TEMPLOS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

Conforme apresentado no capítulo anterior, o instituto da imunidade tributária é tão antigo quanto o próprio ato de cobrar tributos. Entretanto, ao longo da história, ele foi sofrendo alterações em seu conceito até chegarmos no atual. Isto se deu, principalmente, em decorrência das ideias iluministas que levaram à revolução francesa.

No Brasil não foi diferente. Ao longo dos anos, a imunidade tributária, e o Direito Tributário como um todo, foi sofrendo alterações significativas até chegarmos ao seu atual conceito. O que veremos neste tópico são justamente essas mudanças.

A primeira Constituição Brasileira, datada do ano de 1824, surgiu na época do Brasil Império e pouco falou acerca do Direito Tributário. O que tinha no texto constitucional era o que chamamos de princípio da capacidade contributiva, pois o art. 179, inciso XV, dizia que: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. A própria imunidade tributária não constava nesta carta magna, mas podemos dizer que sua essência já existia. Afinal, o inciso XVI do artigo supracitado, nos traz que: “ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública”. Isto é, seguindo as ideias apresentadas pela revolução francesa, o legislador quis abolir com os privilégios a algumas classes sociais, para que o bem comum seja o verdadeiro foco.

A próxima Constituição, datada de 1891, foi a primeira que, de fato, trouxe o instituto da imunidade tributária de forma expressa. Constava nesta Constituição a Imunidade Recíproca e a Imunidade dos templos religiosos.

A imunidade recíproca surgiu pela influência que a nossa Constituição teve da Carta Magna Norte-Americana. Ela consistia, basicamente, na impossibilidade dos Estados e da União de cobrarem tributos, entre si, de bens, serviços e rendas. Sobre isso, Regina Helena Costa (2015, p. 34) comenta:

A carta de 1891 contempla, originariamente, a “isenção” da produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar (art. 9º, 2º, § 2º), além de vedar aos Estados e à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água

que transportarem (...). A imunidade recíproca entre Estados-membros e União (art.10) – a qual, saliente-se, é a única imunidade presente em todas as Constituições Republicanas – não abrangia os Municípios, uma vez que o sistema federativo adotado nesse Texto Fundamental não os considerava.

A partir desta Constituição de 1891, todas as subsequentes incluíram esse instituto da imunidade recíproca, inclusive a que está atualmente em vigor, a de 1988.

Em relação à imunidade dos templos religiosos, esta estava expressa no art. 11, parágrafo 2º da referida Constituição, que dizia ser vedado aos Estados e à União estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.

Percebe-se que a norma imunizante que abrange os templos de qualquer culto tem sua origem a partir da separação entre a Igreja e o Estado. Fato este que aconteceu oficialmente a partir da Proclamação da República. A primeira constituição republicana, de 1891, vedava expressamente o embaraço aos cultos, via tributação. Esta imunidade tinha o objetivo de garantir a eficácia da diretriz constitucional da liberdade de crença e do livre exercício de cultos religiosos (Baleeiro, 2001, p. 435).

Portanto, temos que a imunidade tributária surgiu com um objetivo em específico, que é o de garantir a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, temas que serão aprofundados no tópico seguinte (2.2).

A Constituição Federal de 1934 manteve os benefícios tributários previstos na Constituição de 1891. Além disso, ela estendeu o instituto da imunidade recíproca aos municípios e implementou o chamado, atualmente, de princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens. Este princípio, previsto no art. 17, inciso IX, da CRFB/1934, tinha como objetivo, evitar a tributação na locomoção de bens ou pessoas ao longo de todo o território brasileiro.

A Constituição Federal de 1937 não teve nenhuma novidade acerca das imunidades tributárias. Pelo contrário, a imunidade entre os Entes Federativos fora retirada, fazendo com que a única imunidade prevista nesta Constituição fosse a dos cultos religiosos. Entretanto, através da Emenda Constitucional nº 09, de 1945, a imunidade recíproca fora novamente incluída na Carta Magna brasileira.

Um ano após a promulgação da referida Emenda Constitucional, surgiu uma nova Constituição Federal Brasileira. Esta, trouxe mudanças significativas no tema das imunidades tributárias. Além de instituir a imunidade dos impostos de consumos que a lei classificasse como mínimo indispensável em algumas questões (art. 15, § 1º), a CRFB/46 ratificou a imunidade recíproca e ampliou a imunidade dos cultos, que passou a ser destinada aos templos de qualquer culto. Ademais, Carta Constitucional de 1946, trouxe, pela primeira vez, a imunidade dos partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (Art. 31, inciso V, alínea b), e a imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, inciso V, alínea c).

A Constituição Federal de 1967 manteve as imunidades previstas na Constituição anterior. Além disso, ela instituiu a imunidade de impostos sobre a propriedade territorial sobre pequenas glebas rurais (art. 22, § 1º).

Por fim, houve a promulgação da Constituição Federal Brasileira de 1988, que também, assim como a CRFB/67, manteve as imunidades tributárias previstas nas Constituições anteriores. Entretanto, houve algumas novidades, como a instituição de imunidade sobre a fundação dos partidos políticos e de entidades sindicais trabalhadoras e sobre as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (Art. 150, inciso VI, alínea “c” e Art. 150, inciso VI, § 2º, ambos da CRFB/88). Nas palavras de Bohn (2017, p. 70):

Foram inseridas as fundações dos partidos políticos e as entidades sindicais de trabalhadores dentre as entidades imunes. Estipulou-se a necessidade de ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e de assistência social e a imunidade recíproca foi estendida às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, o sistema tributário brasileiro passou por ampla reformulação. Dentre os pontos centrais, destacam-se a criação de novos tributos como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). (Art. 156-B, § 3º, VI, CRFB/88)

A imunidade tributária dos templos foi mantida e reafirmada no novo sistema. Além disso, a EC 132/2023 também garantiu a manutenção de imunidades às

entidades beneficentes e assistenciais mantidas por organizações religiosas, expandindo o alcance das isenções.

Portanto, é evidente o quanto o tema das imunidades tributárias foi evoluindo ao longo dos anos no Brasil até chegar ao que é atualmente. Fica claro, também, ao ler o texto constitucional, quais eram as ideias do legislador ao instituir as referidas imunidades. Isto é, quais eram os valores que, para o Poder Legislativo, deveriam ser protegidos e estimulados pelo Estado Brasileiro.

2.3 LAICIDADE DO ESTADO E OS VALORES PROTEGIDOS

Primeiramente, é importante salientar que o Brasil, desde suas origens como colônia, em 1530, é predominantemente um país católico. Uma das heranças advindas de Portugal é justamente esta forte influência do catolicismo sobre a população em geral e, até mesmo, sobre o Estado Brasileiro.

A Constituição Federal do Império Brasileiro, de 1824, demonstra claramente essa influência da Igreja Católica ao dizer, expressamente, que a Religião Católica Apostólica Romana seria a Religião do Império (Art. 5º, CRFB/1824).

Importante, também, frisar que as outras religiões eram toleradas. Entretanto, a realização do culto das outras religiões, chamadas de acatólicas, deveriam ser feitas em um ambiente doméstico ou particular, em casas destinadas a este propósito. Isto é, não se admitia a realização em público de cultos que não fossem pertencentes à religião católica.

Com o fim do Brasil Imperial, em 1889, Ruy Barbosa, em 07 de janeiro de 1890, redigiu o Decreto nº 119-A, que separou, oficialmente, o Estado Brasileiro da Igreja Católica, fazendo que o Brasil se tornasse um Estado laico.

Entretanto, a laicidade de um Estado não implica que a religião será totalmente afastada. Pelo contrário, a ideia de um Estado laico é justamente a de garantir a isonomia entre as diversas crenças existentes entre a população. A laicidade, nas palavras de Sabbag (2016, p. 363), implica que, havendo privilégios, todos os templos devem dele usufruir.

Quanto a isso, nos diz Aliomar Baleeiro (2010, p. 497):

Quando o Preâmbulo da Constituição proclama que ela invoca a proteção de Deus, para um organizar um regime representativo (art. 1º) e democrático (arts. 151, I; 152, I; e 154), exterioriza ao mesmo tempo a fé em certos valores espirituais. Ela, pois, naturalmente, procurou protegê-los, preservá-los e encorajá-los pelos meios eficazes ao seu alcance.¹

Portanto, o Estado fará algumas ações para dar suporte às religiões, mantendo-se, contudo, um certo limite de neutralidade (SABBAG, 2010, p. 363).

Uma dessas ações foi a de garantir a imunidade dos templos religiosos de qualquer culto, previsto nas Constituições Brasileiras desde a de 1891, com certas alterações ao longo dos anos.

Atualmente, a imunidade dos templos religiosos de qualquer culto está prevista na Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso VI, alínea “b”.

Esta imunidade é basicamente a extensão dos direitos fundamentais previstos no art. 5º, incisos VI, VII e VIII, da CRFB/88, que falam sobre o direito à liberdade de consciência e de crença (CARRAZZA, 2012, p. 09). Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

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

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

Percebe-se, portanto, que o legislador constituinte, ao instituir a imunidade tributária aos templos religiosos tinha um claro objetivo em mente. Assim

¹ Na referida citação, Aliomar Baleeiro está falando de outra Constituição, vigente à sua época. Entretanto, a ideia se mantém na Constituição Federal Brasileira de 1988.

como as imunidades concedidas a outras áreas e atividades, há uma evidente intenção, que é a de, primordialmente, proteger um valor.

No caso em análise, há uma forte intenção de se proteger a liberdade religiosa. Afinal, como já fora dito, o Estado, sendo laico, tem o dever de permitir e, mais ainda, garantir que todos tenham o direito a expressar quaisquer que sejam suas religiões. Esta garantia à atuação espiritual é, portanto, a *ratio essendi* da imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto (BALEEIRO, 2010, p. 502).

Sobre isso, nos dizem 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.

Quanto à liberdade religiosa em si, Carrazza (2012, p. 09) diz que ela possui três dimensões: individual, social e política. A individual abrange o direito de se ter convicções sobre assuntos espirituais. A social abrange o direito de manifestá-las livremente e a política abrange o direito à objeção de consciência.

Aprofundando no assunto, Carrazza nos diz (2012, p. 9 e 10):

o direito de ter convicções protege o foro íntimo das pessoas, permitindo que cultivem, sem nenhum empecilho, suas crenças religiosas.

Já, o direito de manifestar suas convicções garante a todas as pessoas, individual ou coletivamente, em público ou em caráter privado (inclusive na prisão), exercer o culto, com seus dogmas e liturgias, bem como ensiná-los, sem vir sofrer, por isso, quaisquer constrangimentos ou danos.

Por fim, o direito à objeção de consciência concede, ao indivíduo, a faculdade de, em nome das suas convicções espirituais, subtrair-se às obrigações legais (v.g., ao serviço militar obrigatório), sem sofrer qualquer tipo de sanção, a menos que se recuse “a cumprir prestação alternativa, fixada em lei” (art. 5º, VIII, da CF).

Diante deste ensinamento, podemos perceber o quão complexo é a questão da liberdade religiosa e o quanto precisamos que Estado seja capaz de garantir que todos os indivíduos possam usufruir desta liberdade.

Uma das formas encontradas pelo constituinte brasileiro de proteger e garantir a existência da liberdade religiosa, foi justamente a concessão do referido benefício tributário aos templos de qualquer culto.

É importante lembrar, também, que não é o Estado que decide o que é ou não uma religião. Por isso, a palavra “qualquer”, inserida a partir da Constituição Federal de 1946, é de suma importância. Isto, para que as crenças das minorias não sejam prejudicadas.

3 ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DOS CULTOS

3.1. FINALIDADES ESSENCIAIS (ART. 150, PARÁGRAFO 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988)

Ao analisarmos o art. 150, inciso VI, alínea “b” do texto constitucional, que garante a imunidade tributária aos templos religiosos de qualquer culto, devemos analisá-lo em conjunto com o disposto no parágrafo 4º do referido artigo. Este parágrafo nos diz que a imunidade dos templos religiosos de qualquer culto compreenderá apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (BRASIL, 1988).

O problema é que, assim como ocorreu com os conceitos de templo e de culto, o legislador não explicou o que são e quais são essas finalidades essenciais.

Para Regina Helena Costa (2015, p. 173), as finalidades essenciais são aquelas inerentes à própria natureza da entidade, ou seja, os propósitos que levaram ao surgimento da instituição.

Em relação às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, Ricardo Lobo Torres (2009, p. 215) leciona que são elas: a prática do culto, a formação de ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes.

Ainda sobre este assunto, nos diz Guilherme Van Muller Lessa Vergueiro (2005, p. 161):

As finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um cunho social, no sentido de atender toda as necessidades da sociedade, mas apenas na consecução dos seus pressupostos religiosos. Nesse sentido, as finalidades essenciais são aquelas atividades que estão relacionadas à existência e à manutenção do templo, assim como aquelas voltadas às praticas litúrgicas, ou seja, ao conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto

O que se percebe pelas posições dos autores acima citados, é que existem aqueles que defendem uma teoria mais restritiva, como o Doutor Guilherme Van Muller, e aqueles que defendem uma teoria mais ampliativa acerca das finalidades essenciais das entidades religiosas, como Regina Helena Costa.

Dentre os doutrinadores e os juízes, a teoria ampliativa é mais aceita, sendo a restritiva a minoritária. Estes últimos entendem que tudo aquilo que não está diretamente ligado aos ritos religiosos não devem ser prestigiados com a imunidade tributária.

Um dos doutrinadores adeptos da teoria restritiva é Rodrigues (2010, p. 83) que entende que:

(...) a essencialidade diz com aquilo que é indispensável, inafastável, necessário, fundamental, imprescindível, que está na essência, aquilo sem o que não seria possível atingir o fim. O fim é a preservação do culto e da livre prática da atividade religiosa. Por isso a imunidade é restrita ao que for essencial, indispensável, imprescindível para tal fim.

Portanto, os “restritivistas” entendem que apenas o culto em si é atividade essencial e que, em consequência, nenhuma outra atividade, principalmente aquelas de cunho econômico, devem ser prestigiadas pela imunidade tributária.

Em contrapartida, seguem as palavras de Eduardo Sabbag (2016, p. 369), um dos adeptos da teoria ampliativa:

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, cancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e

não esta em si –, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”

A teoria ampliativa tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, priorizando a atuação das entidades em ações relacionadas às suas atividades essenciais, desde que sejam revertidas às pessoas jurídicas e que não provoquem prejuízos à livre concorrência (Sabbag, 2010, p. 369-370).

Ainda sobre este assunto, Regina Helena Costa (2015, p. 174), diz:

(...) o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fato determinante do alcance da exoneração constitucional.

Eduardo Sabbag (2016, p. 369), em seu livro Manual de Direito Tributário menciona uma sentença proferida pelo Juiz Luiz Sergio Fernandes de Souza sobre o assunto. Veja-se:

(...) mesmo que se admita o emprego da metonímia (utilização do sinal, templo, no lugar da coisa significada, religião, pregação, difusão do evangelho etc.), há de se ter em conta a atividade-fim da corporação religiosa e não a atividade-meio, como o são os diversos negócios mobiliários e imobiliários, ou mesmo o patrimônio não consagrado, imediatamente, à finalidade religiosa. (...) É claro que, para cumprir seus objetivos religiosos, a Igreja depende de meios. Não importa quais sejam (investimentos no mercado de capitais, concessão de rádio e televisão, investimento em imóveis, indústria, comércio etc.), certo é que, em relação a estes, não se aplica a imunidade constitucional.

Outro autor adepto desta teoria ampliativa é Wladimir Albano (2010, p. 26), que diz:

(...) educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade às pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio às causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológicos, colégios, universidades, gráficas, entre tantos, e não podendo ser confundido ou separado o culto do templo, posto que ambos são incindíveis, já que uma vez realizado um deles o outro estará compreendido.

Logo, percebe-se que, apesar de termos duas correntes acerca do conceito de finalidade essencial, a teoria ampliativa é a que leva vantagem, inclusive a nível jurisprudencial. Por conta disto, para descobrir se uma atividade praticada por uma entidade religiosa tem um respaldo da imunidade tributária, deve-se analisar a destinação dos recursos obtidos pelo templo. Para Regina Helena Costa (2015, p.

175), é somente assim que se poderá respeitar a teleologia da norma imunizante, que é a de assegurar a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

3.2. POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Quem define, na prática, o alcance da imunidade dos templos é o STF. Ao longo dos anos, a Corte saiu de uma leitura restrita (centrada no prédio do culto) para uma leitura funcional, que olha a destinação do patrimônio, da renda e dos serviços às finalidades essenciais da entidade religiosa. Hoje, a regra parte do texto constitucional que veda impostos sobre “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes” (art. 150, VI, b, redação da EC 132/2023) “CRFB/1988, art. 150, VI, b, redação atualizada pela EC 132/2023: veda impostos sobre “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes” e, pelo § 4º, limita a imunidade ao que “se relacione com as finalidades essenciais” (art. 150, § 4º) — isto é, exige nexo de destinação “CRFB/1988, art. 150, § 4º: “As vedações expressas neste artigo compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Nos precedentes antigos, o Tribunal foi mais restritivo. Um caso clássico afirmou que a imunidade alcançava o templo-edifício e suas dependências imediatas, não se estendendo a lote vazio ou a qualquer imóvel da irmandade “(STF, RE 21.826/DF (1953) — Ementa (resumo): leitura restritiva; imunidade limitada ao templo-edifício e dependências; lote isolado não se confunde com “solo do templo”.

Com a Constituição de 1988 e o § 4º do art. 150, a jurisprudência passou a valorizar o uso e a finalidade. O marco dessa virada é o RE 325.822/SP (Mitra Diocesana de Jales, 2002) “Ementa (resumo): imunidade de templos abrange patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais; § 4º como vetor interpretativo das alíneas b e c; recurso provido.” Que reconheceu que a imunidade dos templos também cobre patrimônio, renda e serviços, desde que ligados às finalidades essenciais; o § 4º funciona como vetor interpretativo do inciso (aplicação

“no que couber”). “CRFB/1988, art. 156, § 1º-A (EC 116/2022): “Não incide o IPTU sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel”.

Essa lógica da destinação orienta os casos recentes. A Constituição foi ajustada para encerrar a controvérsia do IPTU quando o templo funciona em imóvel alugado: “não incide IPTU sobre templos de qualquer culto (...) ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel” (art. 156, § 1º-A, EC 116/2022).

O STF também fixou a tese de que entidades religiosas que prestam assistência social podem ser tratadas como instituições de assistência social para fins da imunidade do art. 150, VI, “c”, desde que atendidos os requisitos legais (Tema 336).

“STF, Tema 336 da Repercussão Geral (2022) — Tese: entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social para fins da imunidade do art. 150, VI, c, desde que atendidos os requisitos legais”

E houve decisão reconhecendo a não incidência de ICMS-importação na importação de materiais destinados à construção de templo, por estarem afetados à finalidade essencial da entidade (decisão monocrática, 2023).

Em síntese: a imunidade não se limita ao prédio do culto. Ela alcança patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais (art. 150, VI, b, e § 4º); cobre situações como templo em imóvel alugado (IPTU); iniciativas assistenciais quando preenchidos os requisitos legais; e atos materiais voltados à construção/manutenção do espaço religioso, sempre guiada pelo nexo de destinação.

3.2.1 QUESTÃO DOS CEMITÉRIOS

Outra controvérsia interessante neste âmbito das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto é em relação à abrangência, ou não, dos cemitérios na referida garantia constitucional.

Quanto a isto, o Supremo Tribunal Federal, julgou, no dia 21 de maio de 2008, o Recurso Extraordinário nº 578.562/BA, que tinha como objetivo justamente decidir se os cemitérios deveriam ou não ser entendidos como templos de qualquer culto para efeito de aplicação, a eles, da imunidade tributária consagrada na Constituição Federal, em seu art. 150, inciso VI, alínea “b”. (BRASIL, 2008)

Entretanto, deve-se deixar bem claro que não se estavam julgando o alcance da imunidade tributária sobre todo e qualquer cemitério, mas somente sobre aqueles que sejam entendidos como extensões de entidades religiosas. Quanto a isto, veja-se o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Eros Grau:

Essas observações são relevantes porque diversa da que se há de aplicar aos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso é a norma de decisão que calha a situações nas quais empresas exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos. Vale dizer: 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, 2008, p. 1074).

A partir disto, o julgado, por unanimidade dos votos, teve a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (BRASIL, 2008, p. 1070)

Quanto a este julgado, Regina Helena Costa (2015, p. 178-179) acredita que a orientação adotada tenha sido a correta, visto que a ausência de finalidade lucrativa é elemento integrante do regime das imunidades subjetivos. Portanto, os cemitérios privados, em decorrência de sua natureza empresarial, não seriam abrangidos pela imunidade tributária.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que aqueles cemitérios que forem entendidos como extensões de uma entidade religiosa deverão ser alcançados pelo instituto da imunidade tributária previsto aos templos religiosos de

qualquer culto, não devendo haver a incidência de IPTU sobre esses terrenos. Em contrapartida, aqueles cemitérios que forem pertencentes a empresas particulares não deverão ser abarcados por tal instituto.

3.2.2 QUESTÃO DA MAÇONARIA

Uma outra tese bastante interessante enfrentada pelo Supremo diz respeito à maçonaria. Foi decidido, no dia 04 de setembro de 2012, por meio do Recurso Extraordinário nº 562.351/RS, acerca do alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto sobre a Maçonaria (BRASIL, 2012)

O entendimento do Ministro Relator Ricardo Lewandowski, no referido recurso, foi no sentido de que a Maçonaria não é uma religião e que, portanto, não deve ser alcançada pela imunidade tributária prevista na alínea “b”, inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal.

Para corroborar com seu entendimento, o Ministro relator utilizou-se da descrição da natureza das atividades da Maçonaria, dada pela Grande Loja Maçônica do Estado do Rio Grande do Sul. Veja-se:

“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”.

(...)

“A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a idéia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto. De certa forma, paradoxal, pois ao mesmo tempo em que prega esta melhoria e aperfeiçoamento do Homem e da Humanidade, só admite em seu seio homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão (afirma que

deve ser uma 'profissão honesta') que lhes assegure meio de subsistência. Os analfabetos não são admitidos, por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem" (BRASIL, 2012, p. 6-7)

Portanto, percebe-se que os próprios Maçons não se consideram como participantes de uma entidade religiosa e, por conta disto, não é possível ampliar a imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto à Maçonaria, visto que esta não é considerada um culto.

Diante desses fatos, o julgado foi no seguinte sentido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO "TEMPLOS DE QUALQUER CULTO". MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (BRASIL, 2012, p. 1)

Em sentido contrário, Eduardo Sabbag (2016, p. 379) entende que a Maçonaria é sim uma religião, veja-se:

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).

Ademais, para Sabbag (2016, p. 379-380), existe uma grande dificuldade em relação ao conceito de religião:

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser "substancial" – em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nessa medida, o intérprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários.

Portanto, percebe-se que o grande problema de casos semelhantes ao da Maçonaria é em relação ao real conceito de religião. Afinal, o julgador deve ter em mente que não é uma tarefa fácil definir, na prática, o que é ou não uma religião

4 ANÁLISE CRÍTICA AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

4.1. PRINCÍPIOS DA LAICIDADE E LIVRE CONCORRÊNCIA

Em primeiro lugar, é importante lembrar que objetivo primordial do legislador ao conceder o benefício da Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto foi o de garantir, principalmente, a liberdade de crença religiosa e a livre realização de cultos no país, em conformidade com o disposto no art. 5º, inciso VI, da Constituição Federal Brasileira.

Entretanto, como já visto ao longo deste trabalho, a legislador constituinte não deixou claro alguns conceitos essenciais em relação ao tema, cabendo sua interpretação ao Poder Judiciário, que hoje, tem um entendimento mais ampliativo em relação ao assunto, ao contrário do que era antigamente.

A prova disto é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, que, como já visto, estendeu a interpretação dada à alínea “c” à alínea “b”, ambos do art. 150, inciso VI, da CRFB/88, garantindo aos templos de qualquer culto a imunidade tributária sobre o seu patrimônio, renda ou serviço, desde que relacionados com suas finalidades essenciais.

O grande problema de se dar uma interpretação ampliativa a uma norma constitucional tão importante é que inúmeras consequências negativas podem surgir. Quanto a isto, nos diz Eduardo Sabbag (2016, p. 380):

Num cenário de proliferação de templos, haja vista a “extrema facilidade com que se institui uma seita”, e de ocorrência de inúmeros abusos, somos instados a refletir criticamente sobre a extensão do fenômeno e suas consequências.

(...)

Na verdade, é corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. Perguntar-se-á: será que o legislador constituinte, ao pretender garantir a liberdade religiosa, imaginou tamanha deturpação de sua intenção?

A pergunta feita por Sabbag é muito interessante e nos faz refletir acerca da questão. Afinal, o que se percebe é que as igrejas, hoje em dia, estão ficando cada vez mais ricas e mais influentes na sociedade, assunto que, inclusive, será visto no próximo tópico.

Voltando ao supracitado julgado, é evidente que a mudança de postura interpretativa acerca da Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto trouxe e continuará trazendo problemas à sociedade em geral. Em relação a isto, destaca Pedro Pimenta Bossi (2015, n.p):

(...) a tendência interpretativa consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, estendendo-se ao patrimônio, à renda e aos serviços das organizações religiosas uma regra de imunidade restrita pelo legislador constitucional a um determinado patrimônio dessas pessoas jurídicas, promoveu a transfiguração de uma imunidade objetiva em subjetiva, influenciando, por conseguinte, uma nova realidade política, econômica e social afeita às organizações religiosas, o que torna imperativo um resgate da interpretação constitucional antes dominante na Suprema Corte.

Portanto, percebe-se que a interpretação ampliativa da referida norma tributária gera várias críticas por parte de doutrinadores, principalmente por conta da violação de princípios que o Estado deveria resguardar. Um destes princípios é justamente o princípio da laicidade do Estado, previsto no art. 19, inciso I da CRFB/88 (BRASIL, 1988). Veja-se:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

(...)

Quanto a isso, é evidente que a atual interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal acerca do assunto é contrária ao princípio da laicidade e, em consequência, é contrária ao art. 19 da CRFB/88 (SOLLER, 2004, p. 139).

Afinal, perde-se a principal característica de um Estado laico, que é justamente a sua neutralidade em relação a religião. O atual posicionamento do STF, ao invés de apenas garantir a proteção das práticas religiosas está, na verdade, as incentivando, o que vai de encontro com a norma constitucional.

Outra questão bastante apontada pelos críticos do atual posicionamento do Supremo é em relação à violação do princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que diz:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

Isto é, o Estado tem como papel, no âmbito econômico, além de outras coisas, o de assegurar a livre concorrência no mercado. Sobre o tema, leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 64):

Em outras palavras, o direito à livre concorrência é assegurado por uma norma, com estrutura de mandamento de otimização, segundo a qual o Estado deve garantir a todos, na medida do que for factual e juridicamente possível, o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos.

Percebe-se, portanto, que o fato do Estado garantir a imunidade tributária ao patrimônio, renda e serviços dos templos religiosos de qualquer culto, desde que sejam relacionados à finalidade essencial da entidade, gera uma certa instabilidade em relação à livre concorrência.

Afinal, abre-se espaço para uma concorrência desleal entre uma empresa particular e uma entidade religiosa. Quanto a isto, veja-se o entendimento de Hugo de Brito Machado (2020, p. 291):

A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa, e, assim, impondo maus-tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.

Ainda sobre este tema de locação de imóveis por entidades religiosas, Rodrigues (2010, p. 89) diz:

Não há como concordar com a tese de que a locação de imóveis seja a um só tempo exercício de atividade econômica e, também, relacionada à finalidade essencial de qualquer culto. Locar imóvel não é nem pode ser atividade essencial de culto. É atividade econômica, seja em caráter eventual ou permanente.

Dessa forma, a imunidade ficaria afastada num primeiro momento, quando da análise da regra do art. 150, VI, "b". Não haveria, assim, sentido em analisar a eventual existência de concorrência desleal, porquanto a atividade, em si, jamais poderia ser tida como imune à tributação.

Portanto, é evidente que ampliação da referida norma tributária é maléfica para o sistema econômico em geral, pois pode gerar situações de desequilíbrio mercadológico, violando, assim, o princípio constitucional da livre concorrência.

4.2 A RIQUEZA DAS IGREJAS

Um dos temas mais polêmicos e que mais geram debates populares acerca das igrejas é de como elas possuem tanto dinheiro e ainda possuem normas tributárias que as beneficiam, como é o caso da imunidade tributária em análise.

Sabe-se que desde a antiguidade a influência da religião, sobretudo das igrejas, sempre foi bem forte. Não é atoa que membros da igreja sempre foram considerados de alto escalão nas sociedades mais antigas. Desta forma, as igrejas possuíram desde sempre um alto poder econômico, sendo mantido até os dias atuais.

As igrejas possuem diversas formas de obtenção de receitas, mas a principal é advinda das doações de seus fiéis. As doações são tão elevadas que as rendas obtidas permitem que a igreja invista em outras áreas não relacionadas diretamente à prática do culto, como as redes de rádio, emissoras de televisão, gravadores de músicas, redes de ensino privado e outras tantas coisas (RODRIGUES, 2010, p. 21).

Segundo a Folha de São Paulo, via Lei de Acesso à informação, as receitas das igrejas praticamente dobraram entre os anos de 2006 e 2013, tendo a renda crescido de R\$ 13,3 bilhões, em 2006, para R\$ 24,2 bilhões, em 2013 (RESENDE, 2019, n.p).

Dessa receita total, dos R\$ 13,3 bilhões de reais arrecadados em 2006, R\$ 5,87 bilhões foram advindos de doações. Já no ano de 2013, dos R\$ 24,2 bilhões arrecadados, R\$ 12,79 bilhões foram de doações (RESENDE, 2019, n.p).

Portanto, diante dos elevados valores apresentados, percebe-se que as críticas relativas ao enriquecimento das igrejas se tornam justas. Quanto a isto, diz Rodrigues (2010, p. 21-22):

(...) via de regra, as entidades religiosas não sofrem de escassez de recursos financeiros. Ao contrário, conseguem arrecadar montantes superiores até ao necessário à simples manutenção da seita religiosa.

Daí se questionar se a imunidade, nos termos como que concebida hoje pelo Supremo Tribunal Federal, em vez de preservar a Liberdade religiosa, não estaria fazendo do Estado brasileiro um verdadeiro patrocinador, interferindo indevidamente na ordem econômica e violando o postulado do Estado laico.

Ainda sobre este assunto, nos diz Sabbab (2016, p. 380-381):

A imunidade religiosa é norma sublime que permite garantir a intributabilidade das religiões, entretanto, a nosso sentir, esvazia-se, na essência, quando se trazem à baila questões limítrofes, de conhecimento geral, ligadas:

- a) à riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis;
- b) à existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de impostos a estes afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;
- (...)
- d) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.

Os dizeres de Sabbag nos mostram que existem vários problemas relacionados à imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto e, por conta disto, será analisado, no próximo tópico, a possibilidade de supressão da referida norma tributária.

4.3 POSSIBILIDADE DE ABOLIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Inicialmente, antes de adentrar ao mérito da possibilidade ou não da abolição da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, necessário se faz constatar se as imunidades são consideradas cláusulas pétreas ou não.

Visto que a Constituição Federal Brasileira de 1988 é considerada uma constituição rígida, entende-se que há possibilidade do texto ser alterado. Entretanto, existem as chamadas cláusulas pétreas, que não podem, de forma alguma, serem objeto de mudanças. O artigo 60, da CRFB/88 (BRASIL, 1988) é que trata do assunto, veja-se:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

- I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
- II - do Presidente da República;
- III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

Portanto, percebe-se, a partir da leitura da referida norma constitucional, que existem certos limites para as alterações no texto da Constituição, que são, justamente, as cláusulas pétreas, previstas no parágrafo 4º da norma supracitada. Sobre isto, leciona o Ministro Gilmar Mendes (2020, p. 163):

As cláusulas pétreas, portanto, além de assegurarem a imutabilidade de certos valores, além de preservarem a identidade do projeto do constituinte originário, participam, elas próprias, como tais, também da essência inalterável desse projeto. (...)

A cláusula pétrea não tem por meta preservar a redação de uma norma constitucional – ostenta, antes, o significado mais profundo de obviar a ruptura com os princípios e estruturas essenciais da Constituição.

Complementando a fala do Ministro, Sarlet, Marioni e Mitidiero (2017, p. 135) dizem:

A existência de limites materiais justifica-se, portanto, em face da necessidade de preservar as decisões fundamentais do constituinte, evitando que uma reforma ampla e ilimitada possa desembocar na destruição da ordem constitucional, de tal sorte que por detrás da previsão desses limites materiais se encontra a tensão dialética e dinâmica que caracteriza a relação entre a necessidade de preservação da Constituição e os reclamos no sentido de sua alteração.

Nota-se que o objetivo das cláusulas pétreas não é o de meramente preservar o texto legal, mas, sim, o de preservar a sua essência, a sua ideia. Logo, entende-se que é possível sim a alteração, por meio de uma emenda constitucional, de um direito ou garantia individual, desde que sua essência seja mantida.

No caso em análise, o direito ou garantia individual protegido pela Constituição Federal é o direito à liberdade de consciência e crença. Portanto, alguns autores entendem que a imunidade tributária representa apenas um limite objetivo aos valores constitucionais. Sobre isto, leciona Cristiano Carvalho (2005, p. 81):

Os limites objetivos são fundamentais para dar operatividade aos valores constitucionais. Limites objetivos como a legalidade, irretroatividade e anterioridade, têm a função de preservar a segurança jurídica, o Estado Democrático de direito, dentre outros valores. Todavia não se confundem com os valores.

Logo, para esses autores que entendem que as imunidades não são consideradas cláusulas pétreas, uma alteração da norma constitucional é plenamente possível e a revogação da imunidade, por si só, não violaria em nada o direito à liberdade de consciência e de crença, estes, sim, valores protegidos como cláusulas pétreas.

Por outro lado, existem autores que entendem que as imunidades tributárias são direitos públicos subjetivos do contribuinte e que, portanto, devem ser entendidas como cláusulas pétreas. Um desses autores é Regina Helena Costa (2015, p. 75-76), que diz:

(...) quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. (...) No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge o seu grau máximo. Isto porque, as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício ao Poder Constituinte Derivado.

Outro autor adepto desta última corrente é Gilberto Frigo Junior (2012, p. 132-133), que diz:

(...) as imunidades, como direitos fundamentais, integram o núcleo rígido da Constituição Federal de 1988, são cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV), o que equivale a dizer que não são passíveis de serem objeto de proposta de Emenda Constitucional tendente a suprimi-las, que as sujeitem à efetiva possibilidade de destruição ou, ainda, de qualquer alteração que lhes toquem o núcleo fundamental, mitigando-lhes a sua eficácia, o que, convenhamos, seria o mesmo que extingui-las.

Portanto, entende o referido autor, assim como Regina Helena Costa, que as imunidades tributárias possuem natureza de cláusula pétrea, não podendo, em hipótese alguma, serem alteradas.

Por fim, em que pese as discussões doutrinárias acerca do assunto, não há, por enquanto, nenhuma resposta certa ou errada. Afinal, não houve nenhum julgado neste sentido.

CONCLUSÃO

Conforme visto ao longo do trabalho, o tema das imunidades tributárias garantidas aos templos de qualquer culto não é algo tão simples. Existem vários problemas e discussões acerca do assunto.

Tentou-se demonstrar, ao longo dos capítulos, os principais argumentos de ambos os lados sobre o assunto, para que a análise fosse a melhor possível e, o que se percebe, é que o maior problema do tema é em relação à interpretação do texto constitucional e suas consequências.

De um lado, uma interpretação mais restritiva, que entende que a imunidade tributária em análise deve ser garantida apenas ao local em que o culto é celebrado. Do outro, uma interpretação mais ampliativa, que entende que as atividades que forem relacionadas às finalidades essenciais devem ser abrangidas por tal norma imunizante.

Percebe-se, também, a partir dos julgados apresentados, que o Supremo Tribunal Federal, hoje em dia, possui uma interpretação muito mais ampliativa acerca do tema e que, por conta disto, recebeu, e ainda recebe, inúmeras críticas por parte daqueles que se posicionam em sentido contrário a esse entendimento.

Os pontos apresentados por estes críticos são pertinentes, conforme visto ao longo do trabalho, principalmente no capítulo final, pois nota-se que a atual interpretação jurisprudencial abre espaço para a violação de dois importantes princípios constitucionais, que são os princípios da laicidade e da livre concorrência.

O autor deste trabalho se encontra entre os adeptos da teoria restritiva e, portanto, entende que se deve haver uma discussão mais profunda acerca do tema. Por conta disto, trouxe-se, inclusive, a possibilidade de abolição da referida norma imunizante.

Entretanto, esta questão entra em outra polêmica entre os doutrinadores que é sobre as cláusulas pétreas da Constituição Federal Brasileira. Alguns entendem que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto seriam sim cláusulas pétreas e que, portanto, não poderiam ser alteradas. Outros, entendem que o que referida imunidade tributária pretende proteger são os direitos à liberdade de consciência e de

crença e que, em razão disto, não poderia ser considerada uma cláusula pétrea, sendo passível de alteração.

Em que pese os argumentos trazidos por ambos os lados, cabe apenas ao Supremo Tribunal Federal a análise deste assunto e, por enquanto, não há nenhum julgamento neste sentido.

Ademais, vale dizer que, apesar de o autor ser adepto à teoria restritiva, este entende que as imunidades tributárias devem ser entendidas, sim, como cláusulas pétreas e que, portanto, não podem ser alteradas e, muitos menos, abolidas.

Todavia, como já exposto, necessária se faz uma discussão mais aprofundada do assunto, para que seja constatado que, de fato, a atual interpretação jurisprudencial não esteja violando princípios constitucionais. Caso esteja, uma mudança de entendimento, por parte do STF, deveria ocorrer.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2. ed. Lanham: Madison Books, 1993.

ALBANO, Wladimyr Mattos. **A Imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios**, 2010. In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Edições nº 22 – Set/Out 2010

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. Rio: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

BÍBLIA. **A Bíblia Sagrada**. Tradução de João Ferreira de Almeida (ou a versão que você usa). São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, ano da edição.

BOHN, Ana Cecília Elvas. **Imunidade Tributária Dos Templos Religiosos: do seu conteúdo e extensão como forma de tutela da liberdade religiosa**. Curitiba: Juruá, 2017.

BOSSI, Pedro Pimenta. Quant sunt cesaris, Cesari: **uma interpretação constitucionalmente adequada da imunidade tributária dos templos de qualquer culto**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em:

<https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Pedro_Bossi.html> Acesso em: 10 out. 2025.

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

BRASIL. Emenda Constitucional nº 116, de 17 fev. 2022. Altera o art. 156 da CRFB/1988 para inserir o § 1º-A (IPTU – templos em imóvel locado).

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 dez. 2023. Reforma Tributária – atualização do art. 150, VI, b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 21.826/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Ribeiro da Costa, julgado em 02 jul. 1953.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325.822/SP, Rel. orig. Min. Ilmar Galvão; red. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, julgado em 18 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 336 da Repercussão Geral, tese fixada em 22 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão monocrática (2023) – ICMS-importação para construção de templo (Min. André Mendonça).

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 de outubro de 2025.

CARVALHO, Cristiano. **São as imunidades “cláusulas pétreas”?** in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. Imunidade Tributária. São Paulo: MP editora, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária - Conteúdo e Alcance**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001.

FERREIRA Filho, Antonio. **Direito aplicado às igrejas**. 2. ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2005.

FRIGO JUNIOR, Gilberto. **A Imunidade Tributária e os Direitos e Garantias Fundamentais do Contribuinte**. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel. Imunidades Tributárias. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

KFOURI Jr., Anis. **Curso de direito tributário**, 4. ed. São Paulo: Saraiva 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Algumas notas sobre a invocação do princípio da “livre concorrência” nas relações tributárias**. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, Ceará, v. 28 n. 2 (2008): jul./dez. 2008

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. Ed. São Paulo: juspodium, 2020.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A Lei Complementar e a Regulação da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. RVMD, Brasília, V. 6, nº 2, p. 349-376, Jul-Dez, 2012. ISSN 1980-8860. Disponível em: < >. Acesso em 15 de outubro de 2025.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Editora Saraiva jur, 2020.

PONTES, Helenilson Cunha. **Imunidade dos templos**. O Liberal, Belém do Pará, 26 jul. 2005.

RESENDE, Thiago. **Receita de igrejas quase dobra em oito anos e vai a R\$ 24,2 bi.** Folha de São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/08/receita-de-igrejas-quase-dobra-em-oito-anos-e-vai-a-r242-bi.shtml>>. Acesso em: 10, outubro de 2025

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS JUNIOR, Aloisio Cristovam dos. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal**. Revista Jurídica Tributária, v. 8, p. 139-172, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHUMPETER, Joseph A. *Die Krise des Steuerstaats* (A crise do Estado Fiscal). 1918. In: SCHUMPETER, J. A. *Aufsätze zur Soziologie*. Tübingen: Mohr, 1953.

SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*. New York: Macmillan, 1895.

SOLLER, Fabrício. **A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF**. Revista Fórum de Dir. Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 2. nº 12. p. 1-256. Nov-dez. 2004

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Recurso Extraordinário n. 21826**, Relator(a): Min. Ribeiro da Costa, Segunda Turma, DJ 31/12/1953. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>> Acesso em: 30 de outubro de 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Recurso Extraordinário n. 257700**, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13/06/2000. Disponível em: <>. Acesso em: 30 de outubro de 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Recurso Extraordinário n. 325822**, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ 18/12/2002. Disponível em: <>. Acesso em 30 de outubro de 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Recurso Extraordinário n. 562351**, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJ 04/09/2012. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em 30 de outubro de 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Recurso Extraordinário n. 578562**, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJ 21/05/2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em 30 de outubro de 2025.

TORRES, Ricardo Rodrigues Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16^a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. e Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. 2009

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos de qualquer culto**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães, CARVALHO, Cristiano, Cood. Imunidade Tributária. São Paulo: MP Editora, 2005.