

**“DAI A CÉSAR O QUE É DE CÉSAR E A DEUS O QUE É DE DEUS”****Sandro André Bobrzyk¹****Resumo**

O presente artigo tem o propósito de analisar o instituto da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, sob a égide da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A impossibilidade de tributar está prevista no artigo 150, VI, alínea “b”, do referido diploma. O artigo mostrará que o tema em comento, constantemente judicializado, comporta uma série de discussões, tanto doutrinárias como jurisprudenciais. De toda sorte, é preciso clarear quais são os critérios objetivos e reduzir as subjetividades ao analisar a aplicabilidade deste dispositivo e as novas configurações de culto e de religião.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Templos. Religião. Limites. Direito fundamental.

“GIVE TO CAESAR WHAT IS FROM CAESAR, AND TO GOD WHAT IS FROM GOD”**Abstract**

The purpose of this article is to analyze the institute of tax immunity granted to temples of any cult, under the aegis of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. The impossibility of taxing is provided for in article 150, VI, letter “b”, of the said diploma. The article will show that the topic in question, constantly judicialized, involves a series of discussions, both doctrinal and jurisprudential. It is necessary to clarify what the objective criteria are and reduce the subjectivities when analyzing the applicability of this device and the new configurations of cult and religion.

Keywords: Tax immunity. Temples. Religion. Limits. Fundamental Right.

1 Breves considerações

O tema da imunidade tributária sobre templos religiosos suscita vários questionamentos e não encontra consenso doutrinário, visto que algumas decisões judiciais não permitem concluir objetivamente quais são os contornos desse instituto. Por essa razão, faz-se necessário estabelecer uma construção histórica, com o pretexto de entender o que impede o poder público de tributar os templos de qualquer culto. Insta destacar que a imunidade não é uma exclusividade dos templos, pois abarca também partidos políticos,

¹ Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS); professor da Escola de Direito da PUCRS. E-mail: sandro.bobrzyk@puers.br





entidades sindicais, instituições de educação ou assistência social, sem fins lucrativos, dentre outras.

A imunidade não é uma exclusividade do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que remonta ao Império Romano, onde os templos e os bens públicos não eram onerados com qualquer tipo de tributação. Com o advento do Código de Manu, a desoneração tributária era concedida também à pessoa que possuía algum tipo de deficiência mental, física ou pela idade (COSTA, 2001).

A relação íntima entre Igreja e Estado contribuiu no curso da história para impedir qualquer tipo de tributação sobre a nobreza e a Igreja. Eram as classes privilegiadas, diferentes da maioria da população, que se achava no direito de se abdicar dessa obrigação (TORRES, 2005). Importante destacar que, por um longo período, essa benesse tributário contemplava apenas a Igreja Católica (TORRES, 2005), desvinculando a exoneração tributária de qualquer capacidade contributiva ou do papel desempenhado pelos sujeitos beneficiados pelo sistema.

A imunidade tributária, como entendida hoje, carrega uma forte herança do sistema e do modelo estadunidense. O caso que foi julgado pela Suprema Corte envolvia *McCulloch vs. Maryland* (1819). O Congresso americano, em 1816, criou o segundo banco dos Estados Unidos. Em 1818, o estado de Maryland aprovou uma lei que obrigou o banco a pagar várias taxas. McCulloch, funcionário do banco de Baltimore, recusou-se a pagar as taxas estaduais, e o caso chegou até a Suprema Corte questionando se uma lei estadual poderia estabelecer o pagamento de tributos para um banco de propriedade da União. A decisão foi unânime ao afirmar que o Congresso Nacional tinha o poder de criar bancos e que o Estado de Maryland não poderia estabelecer tributos a serem pagos por órgãos do governo, criados pelo Congresso Nacional (CABRAL, 2000).

No Brasil, a primeira constituição a abordar a matéria tributária é de 1824, que destaca a capacidade contributiva e alguns elementos da imunidade fiscal. Consagra os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, em que o art. 179, XVI, prevê que todos os privilégios sejam abolidos.

Já a Constituição de 1891 avança no sentido de elencar algumas situações de impossibilidade de tributação. Reza em seu art. 10 que é vedado aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União. Essa regra também se aplica à União. O art. 11 veda os Estados e a União de criar imposto de trânsito pelo território de um estado, ou na



passagem de um para outro, sobre produtos de outros estados, bem como sobre os veículos de terra e água que os transportarem (BRASIL, 1891).

A Constituição de 1946 manteve a imunidade entre os entes públicos e a ampliou de forma significativa para outras organizações. Em seu art. 31, proíbe a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios de lançar impostos sobre templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, com a ressalva de que as rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins. Estende ainda a imunidade sobre papel, destinada exclusivamente à impressão de jornais, livros e periódicos (BRASIL, 1946).

O mandamento constitucional de 1988, em seu artigo 145, concede à União, aos estados, municípios e ao Distrito Federal o poder de tributar por meio da criação de impostos, taxas e contribuição de melhoria decorrentes de obras públicas. Ao passo que institui o poder de tributar, a Constituição Federal limita esse poder por intermédio das imunidades tributárias e isenções. Vejamos o que dispõe o art. 150 (BRASIL, 1988):

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
VI - Instituir impostos sobre: [...]
b) templos de qualquer culto; [...]

Oportuno destacar que o art. 150 apresenta um extenso rol de entidades e serviços que possuem imunidade tributária, não conferindo exclusivamente aos templos religiosos, que é objeto deste artigo. A grande questão que se apresenta, diante do dispositivo constitucional, é a exposição de motivos que justifica determinada prerrogativa constitucional. Segundo esse entendimento, o fato gerador dessa imunidade é conferir eficácia ao direito fundamental, previsto no artigo 5º, inciso VI, da Carta Magna. Vejamos: “[...] 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 as suas liturgias; [...]” (BRASIL, 1988).

Segundo Coelho (2001), a imunidade tributária aos templos de qualquer culto busca creditar determinadas instituições que têm por objetivo uma boa tradição humanística, em que a Constituição tem feito profissão de fé para determinados valores que não descendem do modo capitalista de produção, mas, sim, da concepção democrática de vida e de governo. Tem o propósito de engrandecer mais o ser do que o ter do regime capitalista.

Ao falar de imunidade tributária, é oportuno trazer à baila o que dispõe o art. 3º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) sobre a definição de tributo. Vejamos: “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituía sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nos mesmos termos, corrobora a doutrina de Leandro Paulsen (2017, p. 54):

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. Tais características evidenciam-se quando da leitura, no texto constitucional, do capítulo do sistema tributário nacional.

Resta evidenciado que o tributo tem por finalidade fazer frente às despesas do Estado, com as obrigações decorrentes do mandamento constitucional e das políticas públicas. O Estado carece de fontes de receitas dissociadas dos tributos. Por conseguinte, o tributo é compulsório, devendo ser honrado independentemente da vontade do contribuinte, conforme analisa Paulsen (2017, p. 54):

O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração dos tributos sejam estabelecidos por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação *ex lege*, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. A adequada consideração do traço da compulsoriedade faz com que não se caracterizem como tributárias as receitas patrimoniais relativas ao uso ou à exploração de bens públicos em caráter privado (taxa de ocupação de terrenos da marinha e compensação financeira pela exploração de recursos minerais), porquanto nestes casos não há compulsoriedade na constituição do vínculo, mas adesão a um regime remuneratório.

É de registrar que os tributos não têm caráter sancionatório imposto pelo Estado, portanto não se aplica como multa.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) destaca que os tributos estão divididos em impostos, taxas e contribuições de melhorias, conforme a classificação contida no art. 145:



Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- impostos

II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Por fim, a competência tributária está prevista na Constituição Federal de 1988, que outorga aos entes políticos o poder de legislar, arrecadar e fiscalizar. No caso da União, ela tem competência para instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operação de crédito, câmbio e seguro, propriedade territorial rural e grandes fortunas (art. 153, CF). A competência dos Estados e do Distrito Federal está previsto no art. 155. Quanto aos municípios, o rol taxativo está contido no art. 156.

2 Conceito de imunidade tributária

Conforme destacado anteriormente, a imunidade é a limitação do poder de tributar, conforme previsto no art. 150 da Constituição Federal. Os entes federativos estão proibidos de estipular qualquer tipo de tributação sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos templos de qualquer culto.

Segundo Machado (2014), a imunidade tributária é uma limitação, supressão ou exclusão da competência de estipular tributos. Ela impede a incidência de tributos para aquilo que a lei determina como imune. Sob o mesmo viés é a posição de Amílcar de Araújo Falcão (2013), que afirma que é uma forma qualificada de não incidência por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, diante de certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no mandamento maior. Esse conceito é criticado por Paulo de Barros Carvalho (2013), que insurge sob o argumento de que na Constituição não existem dois momentos distintos onde outorga a competência para a



instituição de tributos e, em seguida, determina a supressão ou exclusão pela imunidade. A competência para legislar vem com as demarcações fixadas pela Constituição.

Nesse sentido, os entes federativos só podem criar tributos que sejam permitidos pela Constituição, observando o conjunto de normas e as vedações. Por essa razão, as regras de imunidade não podem ser consideradas como subtração ao poder de tributar, porque a competência para instituir tributos não foi atribuída para ser posteriormente suprimida. Só é possível falar de uma supressão na hipótese de existência prévia de algo que pode ser retirado (ÁVILA, 2012).

A imunidade também pode ser entendida como não incidência ou não imposição de algum encargo. Não está sujeita a nenhum ônus, e a própria palavra indica negação da possibilidade de tributar (MORAES, 2001). “In” indica negação, e o termo *munitas* tem o significado de algo protegido por uma barreira. Assim, a palavra “imunidade” remete-se à noção de desobrigação de suportar uma condição onerosa (FARIA, 2002). Essa condição onerosa não é suportada por algumas instituições, tendo em vista que o Estado, na visão de Ives Gandra da Silva Martins, teria preservado e considerado no ordenamento jurídico brasileiro instituições com valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos (GANDRA, 2001).

De toda sorte, apesar de o tributo ser o movimentador da máquina estatal, a imunidade tributária não pode ser considerada como um benefício ou um favor fiscal, ou ainda como uma renúncia à competência ou um privilégio ao poder de tributar, e sim uma forma genuína de resguardar e garantir valores da comunidade e do indivíduo, assegurados na Constituição Federal de 1988. É uma maneira de reconhecer determinadas instituições pelos valores que disseminam na sociedade que estamos vivendo (MARTINS, 2001).

3 Distinção entre imunidade e isenção

As imunidades constitucionais, em matéria tributária, estão centradas no art. 150, VI, da Constituição Federal, contemplando na alínea “b” templos de qualquer culto. Em relação às contribuições sociais, o art. 195, § 7º, preceitua que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são isentas de contribuição social. Nesse artigo, há uma imprecisão técnica ao fazer menção à isenção, pois trata-se de uma



desoneração concedida pelo texto constitucional, portanto configura-se imunidade às contribuições sociais, e não isenção.

Com base nesse contexto, não podemos olvidar que imunidade e isenção apresentam conceitos distintos. A imunidade consiste na vedação constitucional de tributar. Em função da norma, o legislador fica impedido de tributar certas pessoas ou atividades estabelecidas pela Constituição. Ao contrário, a isenção é sempre um favor legal, em que o poder tributante que tem a faculdade de impor ou renunciar à determinada receita pode desonerar de tributo de alguma categoria ou situação (TORRES, 2011).

4 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto

A imunidade dos templos de qualquer culto encontra guarida no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal (BRASIL, 1988), em uma estreita relação com o disposto no art. 5º, do mesmo diploma, que assim determina:

Art. 5º [...]

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 às 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 política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei; [...].

Tamanha é a importância desse direito fundamental que a imunidade conferida aos templos encontra sua máxima justificativa. Ela é um dos pilares do liberalismo e do Estado Democrático de Direito. Qualquer pessoa pode praticar a religião que quiser sem que esteja sujeita ao pagamento de tributos (TORRES, 2005).

Apesar da distinção concedida às entidades religiosas, cumpre esclarecer que o Estado brasileiro é laico e não professa nenhuma religião oficial, diferentemente de alguns países. O art. 19 da CF estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao distrito Federal e aos municípios estabelecer qualquer tipo de culto ou igrejas ou impedir seu devido funcionamento. Carazza (2013) enfatiza que apesar da não vinculação do Estado com qualquer religião, as atividades religiosas beneficiam a estrutura estatal, porque formam e



educam os seus membros e ajudam a transformar a realidade para algo melhor, gerando bem-estar e processos educativos com repercussão para outros grupos sociais.

Uma das grandes questões suscitadas pela doutrina e pela jurisprudência é o conceito e a abrangência do termo “templo”. Na visão de Eduardo Sabbag (2013), existem três divisões: Templo-coisa, Templo- atividade e Templo-entidade. A primeira refere-se ao local destinado ao culto, e a imunidade é tão somente aos impostos sobre a propriedade. A segunda, templo-atividade, é tudo aquilo que viabiliza o culto, direta ou indiretamente. Nesse caso, a imunidade estende-se ao conjunto necessário para viabilizar a prática religiosa. A terceira, templo-entidade, abarca a organização mantenedora do templo, independentemente das coisas ou pessoas. Inclui, além das prerrogativas anteriores, todas as atividades que permitem a sobrevivência da entidade (ÁVILA, 2012).

O conceito, dada a não discriminação de qualquer religião, inclui na concepção de templo não só a catedral da Igreja Católica e demais capelas, mas também as sinagogas, as casas espíritas, os terreiros de candomblé, a Igreja Protestante e todas as outras religiões ou seitas, independentemente do número de adeptos. O que é considerado é a existência de um grupo de pessoas ou de uma sociedade que tenha uma fé em comum, com lugar dedicado para manifestar sua crença e seu culto. Esse espaço terá imunidade tributária (COELHO, 2001). As três divisões de templo apresentadas são extremamente importantes porque a doutrina determina a extensão da imunidade com base nesse conceito.

Nesse sentido, destacam-se três teorias. A primeira teoria é denominada de clássica-restritiva, em que alguns doutrinadores firmavam posição de que se poderia tributar prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento e demais atividades com fins lucrativos, diverso de onde acontecia o culto religioso (COELHO, 2001).

A segunda teoria, denominada de clássica-liberal, entende que o templo não deve ser apenas a Igreja, a sinagoga, o lugar de culto, mas também as dependências contíguas, como a residência do sacerdote, do pastor, com a ressalva de não ser empregado para fins econômicos. Contempla embarcações, veículos e aviões, desde que usados como templo móvel. As missões realizadas por algumas igrejas, com culto itinerante, também são imunes de impostos. Essa segunda teoria não coaduna que a imunidade tenha abrangência sobre imóveis de aluguel ou de outros empreendimentos com fins lucrativos (BALEEIRO, 2010).

A última teoria, denominada de moderna, está de acordo com a jurisprudência e os principais julgados sobre a matéria. Interpreta que a imunidade alcança, além do templo, todo



o patrimônio, toda a renda e todos os serviços das instituições religiosas, desde que estejam vinculados às suas finalidades (VELLOSO, 2012). Assim, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios não podem estipular nenhum tipo de imposto, como, por exemplo, IPTU, IR, ISS, IPVA e outros não declinados (CASALINO, 2012).

Portanto, a imunidade beneficia os templos e qualquer culto e abrange as mais diversas expressões de religiosidade. É uma forma que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa, uma vez que a fé é algo imaterial e conta com três aspectos: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes. Por isso, os mais diversos credos estão protegidos, mesmo aqueles de menor expressão, não fazendo distinção entre seita e religião, salvo aquelas que contrariam a teleologia do texto constitucional, o que deverá ser provado pelo Fisco, e não pela entidade religiosa (PAULSEN, 2017).

5 Um olhar para a jurisprudência

As decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) asseguram uma ampla abrangência da imunidade tributária dos templos e de suas atividades, reconhecendo uma proteção privilegiada e atribuindo a máxima efetividade possível, que só deve ser afastada mediante prova em sentido contrário. O que suscita questionamento, com base no art. 150, § 4º, da Constituição Federal, é se todas as atividades dos templos religiosos necessitam estar coadunadas com as finalidades essenciais da organização. No caso de uma entidade religiosa, sob o abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais de qualquer natureza, com motivação para manutenção do culto, estaria praticando uma concorrência desleal com outras organizações (MACHADO, 2014).

Em recente julgado no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), decorrente de execuções fiscais envolvendo o município de Passo Fundo e a senhora Marli Terezinha Frighetto, a parte demandada insurgiu em relação às cobranças, ajuizando embargos à execução, sob a tese de que no referido imóvel estava localizado o Centro de Umbanda Ilê Afro Rios de Oxalá, entidade religiosa sem fins lucrativos. O templo estava legalizado, com o devido alvará. Requereu o reconhecimento da imunidade e a extinção dos feitos executivos. Em sentença de primeiro grau, foi reconhecida a imunidade. Em grau recursal, foi mantida a decisão com o indicativo de que cabe ao fisco provar qualquer desvio das finalidades, o que não restou exitosa (RIO GRANDE DO SUL, 2019a). As provas nos autos foram robustas,



com alvará de funcionamento, alvará de prevenção e proteção contra incêndio, pedidos de autorização à autoridade policial para realização de cerimônias e diversas fotografias. O único particular era que o imóvel não estava no nome do centro e não figurava como proprietário registral.

Na mesma data do julgamento anterior, a 21ª Câmara Cível do TJRS negou provimento à Apelação Cível n. 70081096604, do município de Porto Alegre, em face da Igreja do Evangelho Quadrangular (RIO GRANDE DO SUL, 2019b). Nas razões recursais, o apelante sustenta que não houve nenhuma providência administrativa por parte da apelada para requisitar a imunidade sobre os tributos, especificamente o IPTU, razão pela qual deverá arcar com o pagamento. O relator trouxe à baila o entendimento sedimentado na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais Superiores no sentido de que a imunidade abrange não somente os prédios diretamente utilizados em atividades de cultos, mas também os bens e as rendas vinculados às finalidades essenciais da instituição religiosa. Para tanto, basta que os imóveis estejam sob a titularidade ou afetados à atividade-fim, circunstância que se presume e só pode ser ilidida por prova convincente em sentido contrário.

Outra decisão, em sede de Agravo de Instrumento, suscitou um elemento novo das demais decisões apresentadas. O município de Gravataí, nas razões recursais, sustenta que a executada igreja Seicho-No-Ie do Brasil não faz jus à imunidade tributária em relação aos débitos de IPTU e taxa de coleta de lixo porque não é uma entidade religiosa. Aduz que a atividade principal da agravada é aplicar uma filosofia de vida, e não uma religião. Se fosse religião, não haveria possibilidade da participação de membros adeptos de outras religiões, pela pluralidade de dogmas e credos, estes inexistentes na executada. A pretensão não prosperou e foi negado provimento ao recurso, com base na doutrina de que o conceito de culto de qualquer natureza não pode ser restritivo (RIO GRANDE DO SUL, 2018a).

O estado do Rio Grande do Sul, pela Apelação Cível de n. 70075979476, questionou a extensão da imunidade religiosa insculpida no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, envolvendo a comercialização de artigos religiosos pela Mitra Diocesana de Frederico Westphalen. O relator trouxe em evidência a decisão do relator ministro Gilmar Mendes nos autos do RE n. 325.822/SP, em que o STF consolidou entendimento que a imunidade tributária religiosa abrange não somente os prédios destinados ao culto, mas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades, com a ressalva



de que tais receitas sejam aplicadas na organização religiosa (RIO GRANDE DO SUL, 2018b).

Algumas organizações religiosas demandaram em juízo para estender a abrangência da imunidade para determinadas taxas, a exemplo do recolhimento de lixo e de energia elétrica. Todas as ações foram julgadas improcedentes. Em um dos casos analisados, a Legião da Cruz da Paróquia do Crucificado da Diocese Sul Ocidental da Igreja Episcopal Anglicana do Brasil, que gozava de imunidade tributária, realizou uma transação de um imóvel para a sra. Lídia de Souza, com valores em aberto na municipalidade de Bagé, pelo inadimplemento das taxas de coleta de lixo. A apelada/adquirente foi condenada ao pagamento do débito (RIO GRANDE DO SUL, 2017).

Em relação a outros negócios ou empreendimentos que não têm fins lucrativos, a exemplo de cemitérios vinculados à organização religiosa, estão sob a proteção da imunidade, bem como as propriedades alugadas para terceiros. Esse entendimento coaduna-se com a Teoria Clássica-Liberal, em que tudo que de forma direta ou indireta tem o fim de viabilizar o culto será abrangido pela imunidade. Isso se aplica à casa do religioso, ao salão paroquial, centro social, aos veículos etc. (SABBAG, 2013).

Ademais, uma questão ainda suscita controvérsia na doutrina. O Recurso Extraordinário n. 562.351, da relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, interposto pela Loja Maçônica Grande Oriente Sul, situada em Porto Alegre, originário dos Embargos à execução fiscal, opostos em face do município, com o propósito de afastar a cobrança de IPTU, foi julgado improcedente em todas as fases recursais sob o argumento de não preencherem os requisitos legais do art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN), e os critérios objetivos do conceito de templo/religião (FREITAS, 2014). Vejamos a ementa:

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).



É de consignar que existe a possibilidade de não ser reconhecida a imunidade ou até mesmo a possibilidade de não usufruí-la em decorrência de não atender à finalidade essencial. Isso pode ser caracterizado por meio do enriquecimento dos dirigentes, da remessa de recursos ao exterior e da busca desenfreada e coercitiva de patrimônio dos fiéis, tendo o aspecto espiritual como avalizador de determinada conduta (ICHIHARA, 2000).

Diante do exposto, é de suma importância o Estado criar uma estrutura de fiscalização das entidades religiosas para evitar desvios e comprovar efetivamente se o patrimônio e as fontes de receitas estão estritamente vinculados aos fins da organização. A ausência do Estado pode incentivar a atuação de determinadas entidades para fins alheios ao disposto em lei.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal não tem reconhecido a imunidade tributária dos templos que não estejam destinados à atividade de culto. É o que ocorreu com o Agravo de Instrumento n. 814.822, do Estado do Mato Grosso do Sul, tendo como agravante a Igreja Assembleia de Deus do Mato Grosso e agravado o município de Campo Grande (MATO GROSSO DO SUL, 2010). O referido agravo foi interposto contra a decisão que não admitiu o Recurso Extraordinário. O recurso tinha como objeto o resultado da apelação cível, que negou provimento à autora, sob o fundamento de que no período de 2003 a 2007 não restou comprovada a utilização do imóvel como templo religioso, devendo ser mantido o lançamento do IPTU.

Em decisão mais recente no Recurso Extraordinário n. 1229393 (São Paulo, 2019), tendo como relator o ministro Luiz Fux, recorrente a Igreja de Jesus Cristo dos Últimos Dias e recorrido o município de Vargem Grande do Sul, foi negado provimento ao Recurso sob alegação de que “a violação constitucional que tem como escopo o incursionamento no contexto fático-probatório engendrado nos autos não se revela cognoscível em sede de recurso extraordinário, porquanto referida pretensão não se amolda à estreita via do apelo extremo, cujo conteúdo restringe-se à fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito constitucional. No caso, incidiria o óbice erigido pela Súmula n. 279 do STF de seguinte teor: “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

O que chama a atenção no presente recurso é a decisão do Tribunal de origem, que não deu provimento a apelação, sob o argumento de que apesar de se tratar de entidade religiosa, restou comprovado que o imóvel *sub judice* não estava vinculado às atividades



essenciais da organização religiosa, por se cuidar de terreno vazio, sem nenhuma construção e distante da sede da entidade.

O ministro Luiz Fux trouxe à baila entendimento da Corte no sentido de que “a circunstância de um imóvel estar vago e sem edificação não é suficiente, por si só, para afastar a garantia constitucional à imunidade, de sorte que a sua não utilização temporária caracteriza situação de neutralidade, que não atenta contra a finalidade da regra imunizante”. De toda sorte, isso permite concluir que os órgãos de fiscalização estão atentos aos possíveis desvios.

Apesar das demandas judiciais, não podemos colocar em xeque o trabalho desenvolvido por milhares de organizações religiosas em nosso país, que, em sua maioria, realizam um trabalho digno de louvor e são merecedoras dos incentivos estatais, concedidos por intermédio das imunidades sobre bens e serviços. No entanto, sempre existirão pessoas de má conduta que tentarão burlar o sistema, para locupletar vantagens indevidas. O melhor seria que fosse dado a “César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”.

6 Considerações finais

A liberdade religiosa é um direito fundamental previsto na Constituição Federal e faz parte do escopo para constituir um Estado Democrático de Direito. A todos os brasileiros são assegurados a liberdade de consciência e de crença, o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção aos locais de liturgias. Do mesmo modo, impõe-se à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios que jamais embarquem o funcionamento de qualquer religião ou Igreja. Por essa razão, justifica-se a imunidade tributária para os templos de qualquer culto. É uma forma de desoneração da imposição tributária, sendo proveniente, como declinado, de texto constitucional e da contribuição que as religiões oferecem na formação das pessoas.

A medida se impõe, ainda, porque as religiões, apesar de desempenharem um relevante papel social, raramente suas atividades são de cunho financeiro ou com fins lucrativos. Não possuem outras receitas a não ser aquelas advindas das contribuições voluntárias de seus fiéis. Por essa razão, a imunidade deve abarcar todas as atividades e serviços das instituições religiosas, sob pena de restringir os direitos e garantias fundamentais que proclamam a liberdade de crença e o livre exercício de suas liturgias. Não restam dúvidas



de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é uma norma constitucional, portanto não deve sofrer nenhum tipo de supressão ou de limitação.

De toda sorte, a temática da imunidade tributária concedida na Constituição de 1988 não dorme sossegada no seio da doutrina. Não se consegue concluir de forma definitiva o entendimento dos benefícios concedidos às instituições religiosas perante suas atividades, algumas de cunho econômico, como, por exemplo, estabelecimentos de ensino, hospitais e imóveis para locação. Há uma clara ameaça à livre iniciativa da atividade econômica e uma possível afronta ao princípio da livre concorrência. Ademais, investigações em curso no Brasil indicam suposta utilização da religião para ludibriar o sistema jurídico tributário, visando aos benefícios da imunidade e possível enriquecimento ilícito. Com base no que foi apresentado neste estudo, afirma-se que esse tema não pode ser tratado de forma leviana, e talvez nem sempre é dado a César o que é de César.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 maio 2019.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 2 maio 2019.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 2 maio 2019.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 2 maio 2019.

CABRAL, Bruno. **Supremacy Clause**: estudo histórico sobre a supremacia da Constituição e das leis federais nos Estados Unidos. 2000. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17784/supremacy-clause-estudo-historico-sobre-a-supremacia-da-constituicao-e-das-leis-federais-nos-estados-unidos>. Acesso em: 2 maio 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.



CASALINO, Vinicius. **Curso de direito tributário e processo tributário**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição e ao Código Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros: 2001.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FARIA, Maria Cristina Neubem de. A interpretação das normas de imunidade tributária: conteúdo e alcance. **Revista Tributária**, São Paulo, ano 9, n. 36, 2002.

FREITAS, Rafael de. **Imunidade tributária – templos de qualquer culto e maçonaria**. 2014. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI193200,91041-Imunidade+Tributaria+Templos+de+qualquer+culto+e+Maconaria>. Acesso em: 2 maio 2019.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul. Agravo de Instrumento n. 814822. Relatora: min. Cármen Lúcia. Julgado em 27 out. 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Imunidades tributárias**. Coordenador Ives Gandra Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n. 70080667371**. Relatora: Desembargadora Laura Louzada Jaccottet. Julgado em 24 abr. 2019a.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n. 70081096604**. Vigésima Primeira Câmara Cível. Relator: Marco Aurélio Heinz. Julgado em 24 abr. 2019b.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Agravo de Instrumento n. 70076019728**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Miguel Ângelo da Silva. Julgado em 30 maio 2018a.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n. 70075979476**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relatora: Marilene Bonzanini. Julgado em 08 mar. 2018b.



_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n. 70075900225**. Vigésima Primeira Câmara Cível. Relator: Almir Porto da Rocha Filho. Julgado em 18 dez. 2017.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Recurso Extraordinário n. 562351**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 4 set. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Recurso Extraordinário n. 1229393. Relatora: min. Luiz Fux. Julgado em 30 set. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.