

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
CURSO DE DIREITO – CAMPUS NATAL  
CURSO DE DIREITO**

**FRANCISCO VALDENIR DO CARMO ALMEIDA**

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS QUE INCIDEM SOBRE OS TEMPLOS  
RELIGIOSOS**

**NATAL/RN  
2018**

**FRANCISCO VALDENIR DO CARMO ALMEIDA**

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS QUE INCIDEM SOBRE OS TEMPLOS  
RELIGIOSOS**

Artigo Científico apresentado como requisito de aprovação na Disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II do Curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN, sob a orientação do Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueredo Chacon.

**NATAL/RN  
2018**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do(a) autor(a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu(a) respectivo(a) autor(a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

**Catálogo da Publicação na Fonte.  
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.**

V144i VALDENIR DO CARMO ALMEIDA, FRANCISCO  
AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS QUE INCIDEM  
SOBRE OS TEMPLOS RELIGIOSOS. / FRANCISCO  
VALDENIR DO CARMO ALMEIDA. - Natal, 2018.  
31p.

Orientador(a): Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueredo Chacon.

Monografia (Graduação em Direito). Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

1. Direito. I. Eduardo de Figueredo Chacon, Paulo. II. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. III. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pela Diretoria de Informatização (DINF), sob orientação dos bibliotecários do SIB-UERN, para ser adaptado às necessidades da comunidade acadêmica UERN.

**FRANCISCO VALDENIR DO CARMO ALMEIDA**

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS QUE INCIDEM SOBRE OS TEMPLOS  
RELIGIOSOS**

Artigo Científico apresentado como requisito de aprovação na Disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II do Curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN, sob orientação do Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueredo Chacon.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora

---

*Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueredo Chacon*  
*Orientador*

---

*Prof. Ma. Aurélio Carla Queiroga da Silva*  
*Membro 01*

---

*Prof. Dr. Rogério Guedes Alcoforado*  
*Membro 02*

## AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS QUE INCIDEM SOBRE OS TEMPLOS RELIGIOSOS

FRANCISCO VALDENIR DO CARMO ALMEIDA

**RESUMO:** Este artigo tem como objetivo analisar as imunidades tributárias que incidem sobre os templos religiosos, buscando meios que concretizem a liberdade religiosa e a laicidade do Estado Democrático de Direito, no contexto da atual conjuntura religiosa, entendendo que a Constituição Federal de 1988, retrata os preceitos desse Estado laico, isto é, a liberdade religiosa e a vedação da cobrança de tributos dos templos, parecem conceitos contrapostos, porém, eles são complementares e de extrema necessidade para o Estado, onde as imunidades tributárias se efetivam. Nesse contexto, é bom lembrar que as relações do direito tributário com o direito constitucional estão diretamente inseridas na Constituição Federal, como verdadeiro fundamento da validade do tributo. Também entendemos que é na Constituição que se regulam os modos de expressão do direito tributário, com todos os preceitos, nos respectivos campos de operação.

Palavras-chave: Liberdade religiosa. Imunidade tributária dos templos religiosos. Constituição Federal de 1988. Validade do tributo; Direito Tributário, com preceitos e campos de operação.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to analyze the tax immunities that affect religious temples, seeking ways to concretize religious freedom and the secularity of the Democratic state of Law, in the context, understanding that the federal constitution of 1988 portrays the precepts of this The Secular state, that is to say, religious freedom and the prohibition of the collection of tributes from the temples, seem contrary concepts, however, they are complementary and of extreme necessity for the state, where tax immunities become effective. In this context, it is good to remember that the relations of tax law with constitutional law are directly inserted in the federal constitution, as a true foundation of the validity of the tribute. We also understand that it is in the constitution that the modes of expression of tax law with all the precepts, are regulated in the respective fields of operation.

Keywords: Religious freedom. Tax immunity of religious temples. Federal Constitution of 1988. Validity of the tribute; Tax law, with precepts and fields of operation.

**SUMÁRIO:** 1 INTRODUÇÃO; 2 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DO PODER DE TRIBUTAR; 2.1 Desenvolvimento histórico das limitações tributárias; 2.2 Espécies de limitações; 2.2.1 Isenção x incidência x imunidade; 3 IMUNIDADE; 3.1 Origem e evolução; 3.2 Espécies de imunidades previstas na Constituição Federal; 4 IMUNIDADES DOS TEMPLOS; 4.1 Bem Jurídico protegido; 4.2 Posições críticas a alguns julgados 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

## **1 INTRODUÇÃO**

Desde os tempos mais remotos da formação do Estado contemporâneo, quando da existência da tributação, esta é considerada como sendo uma forma de manutenção das funções essenciais do Estado, e assim, obrigatório o seu pagamento.

Entretanto, com a evolução da liberdade e defesa de princípios fundamentais dos cidadãos surgiram às imunidades tributárias, as quais têm como objetivo resguardar direitos fundamentais aos cidadãos, a fim de exercer o controle de forma a restringir a amplitude desse direito destinado ao povo.

Com esse entendimento, se acredita que a imunidade tributária aos templos religiosos, ou de qualquer culto, tende a resguardar estes direitos, além do princípio da liberdade religiosa. Contudo, o texto da lei determina esta benesse, a qual se mostra subjetiva e propensa as mais diversas interpretações, com entendimentos variados.

Diante dessa exposição, é fundamental se procurar equilibrar as contas públicas, a partir do tema das imunidades tributárias, por este merecer uma discussão que possibilita equilibrar as formas de orçamento. Para tanto, não se pode vulgarizar nem interpretar de qualquer forma o respectivo orçamento.

Assim, o presente artigo visa analisar o atual entendimento das instâncias superiores quanto à imunidade, com o cuidado de observar as normas constitucionais vigentes em nossa legislação.

Dessa forma, este trabalho será dividido em três capítulos: o primeiro, com o objetivo de compreender a limitação constitucional do poder de tributar, observando o desenvolvimento histórico das limitações tributárias, discorrendo sobre a isenção, incidência e imunidade.

No segundo capítulo, se tem a intenção de fazer uma ampla análise sobre as imunidades, com base nas jurisprudências e julgados diversos, observando a origem e as espécies de imunidades previstas na Constituição Federal.

Dessa forma, no terceiro capítulo, examinam-se as Imunidades dos Templos Religiosos, tratando sobre os bens jurídicos protegidos, algumas posições críticas e julgados

sobre a temática e analisar a interpretação da doutrina e da jurisprudência dos tribunais superiores quanto a Imunidade Tributária dos Templos Religiosos, sendo de suma importância entender etimologicamente a palavra “Templo” e seu significado, já que se destina ao culto sagrado.

Assim, historicamente, pelo simples conhecimento que se tem da Roma antiga, se destaca o templo, no sentido amplo da palavra, significando um lugar aberto, que geralmente, varia na sua superfície, podendo se conhecê-lo nas mais diversas perspectivas, como: em terrenos planos ou em montes onde os sacerdotes se doavam na prestação de serviços, objetivando difundir a crença, como também oferecer sacrifícios ao divino Pai.

Diante desses fatos, se dispõe além de suas diversas interpretações, um posicionamento sobre a matéria. E, a clareza no contexto deste artigo científico.

Para tanto, define-se o objetivo essencial e mostra-se que ele se encontra descrito no artigo 150 § 4º da Constituição Federal, apresentando o julgamento do Supremo Tribunal Federal.

Diante do exposto, se tem como método de abordagem o dedutivo e procedimental, no sentido de realizar de forma mais eficiente à pesquisa bibliográfica, utilizando-se autores, como: Amaro (1977), Machado (2003), Sabbag (2015) entre outros, que serão colocados na referência do texto.

Nesse sentido, é importante, se compreender que as normas do direito fiscal são entendidas enquanto termos de sistema que orientam os princípios de justiça, visualizando as alterações possíveis das leis fiscais, as quais implicam nas normas tributárias.

Compreendemos que se faz necessário o entendimento de que a antecipação do recolhimento do tributo, como pagamento é fundamental para possibilitar o respaldo constitucional, aos bens públicos, além de favorecer meios às instituições públicas de efetivar seus compromissos.

Nesse contexto, é bom lembrar que as relações do direito tributário com o direito constitucional estão diretamente inseridas na Constituição Federal, como verdadeiro fundamento da validade do tributo.

Também entendemos que é na Constituição que se regulam os modos de expressão do direito tributário, com todos os preceitos e os respectivos campos de operação.

Nesse sentido, a definição citada no art. 3º do Código Tributário Nacional mostra que tributo é toda prestação que preencha tais ou quais requisitos. Ele também diz respeito à “prestação compulsória”, que é de cunho compulsório e, não voluntário.

Assim, é bom lembrar que o direito Tributário é um objeto da ciência do direito tributário, com o caráter obrigacional do imposto, ou seja, ele é objeto de uma obrigação, que é exatamente, a obrigação fiscal.

Com efeito, o Direito Tributário, leva em consideração o Estado de Direito contemporâneo, que implica na versão de Estado dos Direitos ou estado das Liberdades, garantidos aos cidadãos.

Enfim, com esse olhar, é interessante observar que o direito Tributário, passa por um procedimento tributário, que está muito longe de ser garantido, com todos os seus preceitos, devido ainda está atrelado às questões do século XIX, como nivelador social e promotor de igualdade social.

## **2 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DO PODER DE TRIBUTAR**

Sabendo-se que os tributos são criados, a partir de aptidões, ou seja, competências tributárias, pautadas pela Constituição Federal, que confere à União, aos Estados, ao Distrito federal e municípios, sem prejuízo de garantias asseguradas ao contribuinte, conforme o art. 150 da Constituição, nesse caso limitando o poder de tributar.

Nesse sentido, Amaro, mostra que o poder de tributar é: “o conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações do poder de tributar”<sup>1</sup>.

Assim, as áreas de atuação de cada ser político, com a política da competência tributária, passa pelo balizamento da competência tributária fixada pela Constituição, a fim de resguardar o balizamento da competência tributária fixada pela Constituição, com o devido cuidado com os valores relevantes, para possibilitar garantias individuais.

Com esse propósito, se admite que os limites do poder de tributar constem na Constituição Federal, não se esgotando nas imunidades tributárias, que estão dispostas fora da seção das Limitações do Poder de Tributar, através de limites quantitativos e características determinadas.

Dessa forma, o poder de tributar imagina fronteiras do campo material de incidência, também definido pela Constituição, além da obediência às normas constitucionais, chamadas de infraconstitucionais, demarcando o campo e balizando o exercício do respectivo poder.

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. A eficácia de lei complementar do Código Tributário Nacional. In: AMARO, Luciano. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Bushatsky, 1977, v. 3. p. 106.

Assim, é interessante mencionar que as chamadas limitações demarcam, ou melhor, delimitam, fixando fronteiras ao poder de tributar, logo a legislação tributa situações imunes, sem ferir o preceito da Constituição Federal.

Com esse olhar, é bom lembrar que as imunidades atingiram as instituições de educação e de assistência social, conforme a parte final da alínea c do inciso VI do art. 150 (“sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”).

Com essa compreensão, a inexistência de fim lucrativo, que lembra o que está posto na Constituição foi traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. Com esse entendimento é fundamental, que se compreenda a função de tornar mais clara as questões que envolvem a imunidade, explicitando que no art. 14 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>.

Assim, o exercício do poder de tributar passa pelo respeito ao campo material de incidência, com a definição específica na Constituição Federal, além das normas constitucionais ou infraconstitucionais que atingem a área desse espaço balizando o poder.

Com essa intenção, o desenho do campo de qualquer tributo possui linhas demarcatórias, que delimitam o poder impositivo, daí a limitação do poder de tributar.

Em síntese, tributar, vem de tribuere, que significa (dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir)<sup>3</sup>.

## 2.1 Desenvolvimento histórico das limitações tributárias

As limitações tributárias passam pela competência tributária sem ignorar que a limitação ao poder de tributar perpassa pela restrição que aponta a Constituição Federal. Nesse sentido, a limitação ao poder de tributar é um fato histórico, que vem se manifestando desde seu surgimento.

Dessa forma, à medida que algumas civilizações se desenvolviam, também interagiam entre si. Estas interações davam-se principalmente de duas maneiras: comércio e guerras, com o determinante para a evolução dos conglomerados humanos que surgiam e iniciavam a organização sob uma estrutura estatal.

Sendo assim, não há dúvidas que as imunidades surgiram simultâneas aos tributos, visto que estes últimos tiveram sua concepção fundada em diferenciar pessoas.

---

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>3</sup> MEIRA, Sílvio. **Direito Tributário romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

Apenas fazia sentido tributar alguém, se em contra partida outrem fosse desobrigado daquele mesmo tributo.

Nesse cenário histórico, os primeiros templos religiosos surgiram em torno do 4º milênio a.C., na antiga Mesopotâmia, localizada entre os rios Tigres e Eufrates entre o povo Sumério. Existia um tempo que ao se tributar um templo equivalia a tributar uma divindade da época, em razão disso, se justificava a exoneração para não despertar a ira de alguns Deuses, os quais poderiam resultar em represália ao povo daquele período.

Na organização política que surgiu com os Imperadores Constantino e depois Teodósio, nasceu uma nova etapa da história, a religião ganha especial relevância, em especial a religião católica.

Nessa época, a igreja católica domina o mundo ocidental estando sempre ao lado da nobreza, como fragmento social desobrigado a pagar tributos.

No particular das imunidades dos templos, sua gênese passou a escorar-se na soberania do poder Constituinte, que determinava o nascimento do Estado Fiscal e também o autolimitava.

Torres<sup>4</sup> pondera, com habitual precisão, que:

Com a onda positivista, perdeu-se a ligação essencial entre as imunidades e os direitos humanos, aparecendo o poder tributário como limitador ou, quando muito, sujeito apenas à autolimitação, enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do Constituinte.

Em uma nova ordem constitucional, como se percebe pelo panorama político-social que produziu, a questão tributária foi realizada com papel de coadjuvância. Costa<sup>5</sup> relata que: A carta de 1937 foi a que menos se preocupou com o tema [de imunidades tributárias], prevendo, originalmente, apenas a vedação do embaraço aos cultos (art. 32, “b”), somente vindo a hospedar a imunidade recíproca com o advento da Emenda Constitucional 9, de 1945 (art. 32, “c”).

O texto Constitucional de 1946 devolveu ao país os trilhos constitucional-democráticos da modernidade, com o retorno das liberdades individuais e de suas garantias, as

---

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 42.

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. Malheiros: São Paulo, 2015. p. 35.

imunidades tributárias ganharam tratamento mais refinado. Costa<sup>6</sup> Realça algumas destas inclinações abrigadas no texto original.

A Democrática Constituição de 1946, em sua redação original, previa a “isenção” do imposto do consumo em relação aos artigos que a lei classifica como o “mínimo” indispensável a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (art. 15, § 1º) a imunidade recíproca (art. 31, V, “a”), a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (art. 31, V, “b”), e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V “c”).

Posteriormente a Carta de 1946, conforme explica Costa<sup>7</sup>, veio a ser modificada – no tocante às imunidades – pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964, que imunizou os proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência de propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (art. 147 § 6º).

O estudo das imunidades tributárias tal como às conhecemos traça sua gênese até a constituição democrática de 1946, especialmente no que se refere à imunidade de impostos. Isto porque a redação do atual art. 150, VI da CF/88 reproduz em grande parte o que dispunha o art. 31, V do texto de 1946.

As Constituições de 1967-1969 se deram em plena Ditadura Militar, ocasião que depuseram o atual presidente em exercício João Goulart e instituíram a ditadura. Na questão tributária pouco inovou, conforme aponta Silva<sup>8</sup>:

Sofreu forte influência da Carta Política de 1937, cujas características básicas assimilaram a preocupação fundamentalmente com a segurança nacional. Deu mais poderes à União e ao Presidente da República. Reformulou, em termos mais nítidos e rigorosos, o sistema tributário nacional e a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, consistente na participação de uma entidade na receita de outra, com acentuada centralização. Atualizou o sistema orçamentário, propiciando a técnica do orçamento-programa e os programas plurianuais de investimento. Instituiu normas de política fiscal, tendo em vista o desenvolvimento e o combate à inflação. Reduziu a autonomia individual, permitindo suspensão de direitos e de garantias constitucionais, no que se revela mais autoritária do que as anteriores, salvo a de 1937.

---

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. Op. Cit. p. 35.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. Op. Cit.

<sup>8</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 86.

A partir daí, seguiu-se período tenebroso da história do Brasil, marcado pela suspensão de direitos e garantias individuais, encerramento das garantias de autonomia dos magistrados, prática de tortura e paralização da democracia, o que viria a prolongar-se por 10 anos.

Na Constituição Federal de 1988, observa-se o desejo liberal hospedado na Constituição de 1946, as duas cartas marcaram o fim de regimes ditatoriais e opressores: a ditadura militar e o Estado Novo de Vargas.

Em relação à tributação e ao orçamento, a nova Constituição estruturou o Sistema Tributário Nacional, que contou com seções referentes (1) aos princípios gerais, (2) às limitações do poder de tributar, à distribuição da competência tributária para instituir impostos entre (3) União, (4) Estados e (5) Municípios, e (6) da repartição da receita tributária entre os entes da federação.

Entendemos que identificar na imunidade tributária uma limitação ao poder de tributar não deve ser vista como tentativa de defini-la, mas sim como técnica útil à sua compreensão no contexto constitucional.

Com efeito, estas expressões transportadoras de imunidades tributárias estão em diversas passagens do Texto Fundamental de 1988, sendo mais nitidamente visíveis no art. 150, VI da Constituição<sup>9</sup>, que contém as chamadas “imunidades genéricas”, referentes a impostos.

Por outro lado, a Carta de 1988 também trouxe hipóteses de imunidades tributárias específicas, destinadas a definir a intributabilidade em relação a impostos, *e.g.*: IPI sobre exportação de produtos industrializados; ITBI sobre os direitos reais de garantia de bens imóveis; e impostos federais, estaduais e municipais sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária; à taxas, *e.g.*: pelo direito de petição aos poderes.

Com esse olhar, a Carta Maior de 1988<sup>10</sup>, também conhecida como “Constituição Cidadã”, todavia, irrompeu o ciclo, para inaugurar nova disposição geográfica dos títulos constitucionais, demonstrando a adoção de proeminente preocupação com direito humanos, dignidade da pessoa e garantias individuais e sociais.

## 2.2 Espécies de limitações

---

<sup>9</sup> BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Portal da Legislação, Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 11 maio 2018.

<sup>10</sup> BRASIL. Op. Cit.

Iniciamos mostrando que, existem várias espécies de imunidades, mostrando as que estão presentes na Constituição Federal de 1988.

No art. 150<sup>11</sup>, VI, do Texto Maior, conhecidas como imunidades gerais. São elas 1) imunidade recíproca (art. 150, VI, a); 2) imunidade religiosa (art. VI, b); 3) imunidade dos partidos políticos art. 150, IV, c); 4) imunidade de imprensa (art. 150, VI, d); 5) imunidade musical (art. 150, VI, e).

Pode-se fazer referência também, aos artigos: 153, § 3º,III; 153, § 4º,II; 155,§ 2º,X,a; 155,§ 2º, X, b; 155, § 2º,X, c; 155 § 2º, X, d; 156, § 3º; 156, § 2º, I; 184, § 5º e 195, § 7º todos da CF/88.

A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias, sendo matéria específica da Constituição (art. 150 a 152), especificamente, nas “Limitações do Poder de Tributar”.

Assim, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram os traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar, como demarcadores da competência tributária dos entes políticos, objetivando fixar o que pode ser tributado.

Dessa maneira, a propósito das imunidades tributárias, já observou Carvalho<sup>12</sup>: “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária [...]”.

Nas situações que ultrapassam os limites fixados ou desatendem os princípios estabelecidos, compreendendo que a competência seja vedada, simplesmente, ela inexistente. Assim, a lei que pretende tributar, às vezes apresenta uma situação imune.

Nesse sentido, o preceito constitucional da imunidade não feriria propriamente o preceito constitucional da imunidade, porque exerceria competência tributária que não lhe é autorizada.

Dessa forma, o imposto é uma situação, que permite a aquisição de renda e prestação de serviços, entre outras, que não se conecta em nenhuma atividade do Estado dirigida ao contribuinte.

---

<sup>11</sup> BRASIL. Op. Cit.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 172.

### 2.2.1 Isenção x incidência x imunidade

Sabendo-se que a isenção tem sido objeto de muitas construções científicas que narram seus aspectos, no contexto da dogmática continental europeia, a qual desenvolveu propostas descritivas do fenômeno, explicando-o nas suas origens, feição estática, atuação, dinâmica e importância dos efeitos que produz na ordem jurídica e nas situações sociais.

No Brasil, algumas teorias foram apresentadas, por juristas de mais elevada reputação, como: Borges (1981), Carvalho (2004) entre outros, que explicitaram os fundamentos dessa realidade do direito positivo, no contexto do regime jurídico das mais diferentes espécies tributárias, como:

- Clássica é a tese de que a isenção é um favor local consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira, entre outras. Nesse sentido, a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso por lei. Assim, a regra de isenção incide para que a tributação não possa incidir<sup>13</sup>.
- Nesse sentido, Borges<sup>14</sup> aprofundou as investigações de Becker, provando de diversas formas que o descabimento jurídico da vertente tradicional, em obra de tomo, fortalece suas convicções observando as categorias fundamentais do Direito à luz da lógica jurídica, daí, para conduzir o pensamento para as isenções tributárias.
- Outra teoria científica de isenções tributárias enxerga o Instituto como fato impeditivo, encartado normativamente na regra isencional, a fim de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo.
- Com esta última, em um livro específico sobre o tema fez um estudo do assunto, que expôs suas conclusões no sentido de considerar a norma jurídica de isenção, como uma estrutura mais complexa que a hipótese da norma jurídica tributária.

Nesse sentido, se faz críticas desde a obra de Borges<sup>15</sup>, aos pontos que não dizem respeito a vulnerabilidade por não encontrar justificativa e ficaram sem respostas.

<sup>13</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 182.

<sup>14</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Fórum, 2014.

<sup>15</sup> BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. p. 183.

Dessa forma, somente a Lei em sentido formal, pode estabelecer as hipóteses de isenção tributária (CTN, art. 97, VI, c/c o art. 176)<sup>16</sup>. Por outro lado, as imunidades tributárias são matérias especificamente consignadas na Constituição Federal, inclusive com status de clausula pétrea, conforme previsão do artigo.

Nessa perspectiva, as conclusões que se chegou ao terreno das isenções tributárias não parecem corresponder aos fenômenos que ocorrem, quando assevera a regra da isenção que incide para que a de tributação não possa incidir, outorgando maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo.

Segundo o CTN, no seu art. 176 percebe-se que a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os Tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração<sup>17</sup>.

Para Tenório e Maia<sup>18</sup>:

Isenção é uma forma de não-incidência do Tributo, por força de regra jurídica excepcional. Na Isenção, em consequência desse princípio, o Tributo é devido com base em obrigação, mas lei especial ou de exceção exonera o sujeito tributário passivo de pagamento.

Carrazza<sup>19</sup> acrescenta e explica que:

Como vemos, a Isenção Tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sejam alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuinte que reúne todas as condições para suportar a tributação.

Já a teoria do fato impeditivo, desperta algumas observações que a tornam transitória. A premissa de que o antecedente da regra isencional é mais complexo que o suposto da norma de incidência tributária, apesar dos preceitos de isenção apresenta o âmbito mais restrito.

Nesse contexto, sintetizamos estabelecendo um paralelo entre imunidade tributária, isenção e incidência, mostrando que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de

---

<sup>16</sup> BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66#art-97>>. Acesso em: 20 maio 2018.

<sup>17</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p.23.

<sup>18</sup> TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 1999. p.123.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 334.

tributar, prevista expressamente, pela Constituição Federal, o que significa dizer que a pessoa e/ou o bem descrito pela Constituição não pode sofrer tributação.

No tocante a isenção, é interessante entender que é sempre decorrente de lei específica e de condições e requisitos exigidos para sua concessão (CTN, art. 176).

Ao passo que a incidência relacionasse com a competência que a Constituição Federal determina, para instituir determinado tributo, como exemplo, o IR, de competência da União, tem campo material próprio, qual seja, renda e proventos de qualquer natureza.

Portanto, para Nogueira<sup>20</sup>,

[...] Incidência – é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso a situação está incluída no campo da tributação. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada [...].

Sendo assim, incidência tributária, para Oliveira<sup>21</sup>:

[...] verifica-se a incidência quando é realizado ou efetivado um fato, ato ou situação jurídica previamente descrito como gerador de obrigação de pagar tributo. Dito de outra forma, no campo de incidência de um tributo estão os fatos geradores desse tributo [...].

É relevante destacar que, a não incidência tributária, é o inverso da incidência, ou melhor, a ausência do surgimento da relação jurídico-tributária em face da não ocorrência do fato gerador. Portanto, Nogueira<sup>22</sup> explica que “ não incidência é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não incidência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”.

### 3 IMUNIDADE

Entende-se que o estudo das imunidades jurídico-tributárias ainda não se firmou, metodologicamente, visto que, o conhecimento de sua fenomenologia, ainda não determinou o seu devido conhecimento.

---

<sup>20</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 166.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Vicente Kleber Melo de. **Direito Tributário: Sistema tributário nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 160.

<sup>22</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit. p. 167.

Com esse entendimento, conforme as questões doutrinárias e os desvios de acentuada gravidade na descrição do instituto, pela gravidade na descrição do Instituto, por apresentar colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica, além das que apresentam cunho político.

Nessa perspectiva é fundamental comentar que nesse ramo de especulação jurídica em que se pregoam o caráter político das imunidades tributárias, no sentido da interpretação e aplicação da Lei Fundamental<sup>23</sup>.

De acordo com Tavares<sup>24</sup>:

Eis que surge o conceito de imunidade: é a hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, isto é, representa uma barreira posta pelo legislador constituinte, excludente da Competência Tributária originalmente outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. Enfim, a não-incidência tributária por imunidade é fruto da limitação, derivada da soberana vontade da Assembléia Constituinte, da competência impositiva atribuída as Pessoas Políticas.

Para Sabbag<sup>25</sup> “imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de Tributos sobre determinados fatos ou situações.”

Segundo Baleeiro<sup>26</sup> a imunidade é vislumbrada como sendo uma exclusão da competência de tributar proveniente da Constituição.

Portanto, é a Imunidade Tributária, uma limitação constitucional ao poder de tributar, contida de forma expressa na CF de 1988. Sendo assim, significa dizer que as pessoas ou bens descritos pela Magna Carta não podem sofrer tributação, uma vez que, ressalta-se novamente que as imunidades, resguardam o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico<sup>27</sup>.

Diante disto, Carrazza<sup>28</sup> destaca que:

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>24</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 3. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2006. p.34.

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 46.

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.546

<sup>27</sup> BRASIL. Op. Cit.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 334.

A Imunidade Tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações certas pessoas, sejam em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Com essa visão, se volta a falar que as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência vem prosperando e as três categorias consideram a não incidência, agregando-a pela ordem estabelecida na Constituição (imunidade), prevista em lei (isenção); e a (não incidência em sentido estrito).

Assim, a temática das imunidades há de ser sobrepensado, nesse caso, para submeter-se às cláusulas do conceito habitual ao teste de congruência lógica, à luz de seus desdobramentos sistêmicos, sem que a avaliação possa representar qualquer irreverência ao ingerente labor expositivo dos juristas.

Eis algumas assertivas utilizadas no enunciado da doutrina:

a) A imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias

Iniciamos mostrando que o raciocínio não procede. Inexiste cronologia que pode justificar a outorga de prerrogativas, que inovem a ordem jurídica, através do exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para em seguida ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade.

b) Imunidade como exclusão ou supressão do poder tributário

Nesse princípio, se tem a ideia de hospedar idêntico absurdo, que é apresentado de modo grosseiro. Assim, a etimologia dos verbos excluir e suprimir fala mais firmemente que qualquer outro argumento.

Dessa forma, as condições de limitações constitucionais, que perpassam pelas competências tributárias, passam por hipóteses vinculadas à incidência, juridicamente, não qualificada no Texto Supremo, o que configura uma exclusão do próprio poder de tributar<sup>29</sup>.

Dessa forma, a grandeza semântica dessas palavras inspira o emprego de exclusão ou supressão do poder tributário. Assim excluir pressupõe a expulsão de algo que se sentia incluído, nos apontando para o ato de suprimir, trazendo a mente o ato de anular, eliminar, cancelar, tendo como ponto de convergência a condição de existir alguém.

Seja qual for o trajeto de tal concepção, se levanta um obstáculo intransponível: a análise do fenômeno jurídico, que em termos dogmáticos é de natureza sincrônica.

---

<sup>29</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1968. p. 467.

Resumindo, a imunidade não exclui, nem suprime competências tributárias, que representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, que são as imunidades tributárias.

c) Imunidade como providência constitucional que impede a incidência tributária – hipótese, isto é, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Se as regras que imunizam são normas de competência, como consentem. Seus destinatários exclusivos são aquelas pessoas jurídicas de direito público dotadas de personalidade política.

d) A imunidade é aplicável tão somente aos tributos não vinculados (impostos).

Querem quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito aos impostos, forrando-se a elas as taxas e a contribuição de melhoria. Dessa forma, tudo está fundamentado no Diploma Básico, ao transmitir as hipóteses clássicas vinculadas ao art. 150, VI, citando que a espécie de tributos,<sup>30</sup> nomina a forma não vinculada.

Assim, se compreende que a redução é descabida, ou seja, resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto ao contexto do direito positivo vigente. Com esse olhar, que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competências tributárias, de tal forma que tolhesse a decretação de certas taxas, ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhoria?

Em síntese, além da outorga genérica, vemos que o legislador constitucional sublinha a contingência de que se podem tomar como base de cálculo as taxas para dimensionar a incidência dos impostos (art. 145, § 2º), que expressa à necessidade incontrolável de fixar-se base de cálculo nas taxas.

e) A imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos.

Como a Ciência do Direito<sup>31</sup> é um sistema de linguagem, que fala do seu objeto - o Direito Positivo – expresso numa capa de linguagem, com disparidades semânticas e desencontros descritivos.

### 3.1 A origem das imunidades dos templos religiosos

Considerando-se que a norma imunizante abrange os Templos de qualquer culto, independentemente da separação da igreja com o estado, que se consumou com a

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 131.

<sup>31</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: USP, 1995. p. 172.

Proclamação da República, isto é, no período da vigência da Constituição de 1891, que vedava o embaraço aos cultos, por via de tributação.

Nesse contexto, a imunidade na época garantia a diretriz constitucional a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos<sup>32</sup>. Com esse olhar, no período do Império, a religião oficial era a católica Apostólica Romana, porém outras religiões também eram aceitas, mas a Católica, recebia especial proteção do Estado.

Depois da Proclamação da república, inspirados no positivismo de Comte, se decretou a separação do Estado com a Igreja<sup>33</sup>.

Dessa forma, a imunidade dos Templos de qualquer que fosse o culto ficava subjetivada na pessoa jurídica constituída, portanto, a imunidade fazia parte da instituição religiosa, ficando imune o patrimônio das instituições religiosas que passava também pelo prédio, ou melhor, o local onde se realizava o culto (IPTU), o lugar preciso da liturgia, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis (IPVA)<sup>34</sup>.

Portanto, os serviços religiosos são imunes, independentemente de serem gratuitos ou não.

Sabbag<sup>35</sup> enaltece:

Deve-se frisar que a regra imunizadora abarcará a atividade essencial da difusão da religiosidade, consoante o § 4º do art. 150 da CRFB/88. Desse modo, a propriedade rural adquirida pela igreja utilizada para retiros espirituais estará protegida pelo manto da regra imunizante. Por outro lado, se tal gleba rural for destinada a criação de animais ou plantações será devido ao ITR.

Assim, a imunidade dos templos segue a condição concedida ficando a critério dos administradores dos templos, diante da utilização dos bens, com a finalidade dessa imunidade repassada aos cultos religiosos, que de certa forma difundem os bons costumes morais.

### 3.2 Espécies de imunidades previstas na Constituição Federal

Assim, além do que já foi estudado sobre as imunidades tributárias, a seguir apresenta-se mais um resumo dessas imunidades, que são peculiares à Constituição Federal de 1988<sup>36</sup>.

---

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 334.

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 435.

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidades Tributárias**. Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 4, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1998.

<sup>35</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 50.

Imunidade do art.153,§ 3º, III, da CF. Esse art. refere-se ao dispositivo constitucional que impede a incidência do IPI sobre produtos destinados ao exterior “III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”.

Imunidade do art. 153, § 4º, II, da CF. Trata-se do Imposto Territorial Rural, o qual “não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

Imunidade do art. 155, § 2º, X, a, da CF. Descrita: “não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Portanto, não incide o ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Imunidade do art. 155, § 2º, X, b, da CF. Expõe: “não incidirá: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”. Desta maneira, não incide ICMS sobre o disposto.

Imunidade do art. 155, § 2º, X, c, da CF. Destaca: “não incidirá: [...] c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º”. Assim, não incide ICMS sobre operações com ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Imunidade do art. 155, § 2º, X, d, da CF. Mostra que: “não incidirá: [...] d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”. Com isso, não incide ICMS neste tipo de prestação de serviço.

Imunidade do art. 155, § 3, da CF. Percebe-se que com exceção do ICMS, do Imposto de Importação e do imposto de exportação, nenhum outro imposto incide sobre operações de energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

Imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF. O referido dispositivo constitucional prescreve que o ITIB não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for à compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

---

<sup>36</sup> BRASIL. Op. Cit.

Imunidade do art. 184, § 5º, da CF. Este trata-se das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes a todos os impostos.

Imunidade do art. 195, § 7º, da CF. Este prevê caso raríssimo de imunidade aplicável a contribuições sociais afirmando que as entidades beneficentes de assistência social, que atendem às exigências estabelecidas em lei, são imunes ao pagamento de contribuições para o custeio da seguridade social.

Imunidade do art. 5º, XXXIV, da CF. Verifica-se que são imunes ao pagamento de taxas: a) o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões, em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

Hipótese do art. 156, § 3º, II, da CF. Afirma que o ISS, nos termos de lei complementar, não incide sobre serviços prestados no exterior. Não é caso de imunidade, mas de isenções heterogêneas, que consiste na possibilidade da União dar isenções de tributo municipal.

Hipótese do art. 155, § 2º, XII, e da CF. Destaca a Lei complementar que definirá a não incidência do ICMS, que sofre exportações. Como na hipótese anterior, ao contrário do afirmado por alguns doutrinadores, trata-se de isenção heterônoma, porque a tarefa de excluir a incidência do tributo foi entregue pelo constituinte ao legislador complementar federal.

Por fim, cabe salientar que toda vez que a Constituição Federal institui a gratuidade na propositura de determinada ação judicial está definindo hipótese de imunidade específica da taxa judiciária quanto àquela ação. É o caso, por exemplo, do art. 5º, LXXIII, da CF, que prescreve: “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”.

Embora o dispositivo utilize o termo “isento”, por estar previsto no Texto Constitucional, trata-se de evidente caso de imunidade, e não de isenção.

#### **4 IMUNIDADES DOS TEMPLOS**

Partimos do princípio de que todos os templos estão imunes, diante da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição Federal promove no art. 5º, VI a VIII<sup>37</sup>. Assim, é

---

<sup>37</sup> BRASIL. Op. Cit.

interessante mencionar que nenhum impedimento há de ser criado, para dificultar esse direito do cidadão.

Diante dessa afirmação é importante mencionar que a liberdade de crença e culto religioso é respaldada pela Constituição Federal, devido à laicidade do Estado brasileiro, que democraticamente respeita as crenças, apesar de conceitos opostos, no Estado Democrático de Direito.

Assim, é bom lembrar que a liberdade religiosa tem sua origem na benesse constitucional, que se coloca a favor dos templos religiosos, no tocante a organização religiosa, sem que o Estado procure impedir o respectivo funcionamento.

Com esse olhar, as imunidades e isenções traçam linhas paralelas, por onde correm os temas, mantendo as suas peculiaridades, mostrando caracteres de similitude, assim, no final das contas, seja na imunidade ou na hipótese de isenção, inexistente o dever prestacional tributário, o que justifica o paralelismo entre as instituições.

Nessa perspectiva, é prescindível que haja interesse da coletividade em todos os valores fundamentais tutelados juridicamente, pela ordem pública, no sentido de estabelecer os limites da efusão da fé religiosa nos templos em que se realizam essas manifestações.

Diante dessas questões, as imunidades tributárias previstas na Constituição Federal são fatos efetivos da liberdade religiosa e o Estado laico, que geralmente inibe a preferência ou a intervenção estatal sobre determinada religião, principalmente a católica.

Dessa forma, a imunidade tributária dos templos religiosos contribuiu para ampliar o conhecimento, a respeito do direito fundamental, que trata da liberdade religiosa em conflito com o sistema político, jurídico e laico.

Assim, o TJ-BA – Apelação APL 01652404820088050001 (TJ-BA) Ementa: APELAÇÃO CÍVEL, EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXA DE COLETA DE LIXO. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. PARÓQUIA. POSSIBILIDADE. TRIBUTAÇÃO AFASTADA, EXTINÇÃO.** A CF/88, ao dispor as hipóteses de **imunidade** de imposto, estabeleceu a exigência de que o patrimônio, a renda e os serviços das entidades **religiosas** estejam relacionados com suas finalidades essenciais (Art. 150, 150, VI, b, § 4º). O art. 163, VI do Código **Tributário** e de Rendas do Município do Salvador, acrescido pela Lei Municipal n. 8.723/2014, exclui da incidência da taxa de coleta, Remoção e Destinação de Resíduos Sólidos Domiliares as unidades imobiliárias destinadas ao funcionamento de entidade de assistência social e associações comunitárias, sem fins lucrativos, e que não recebam contraprestação pelos serviços prestados. Recurso improviso. Execução Fiscal extinta, sem resolução do mérito<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Classe: Apelação. **Número do Processo: 0165240-48.2008.8.05.0001.** Relator (a): Rosita Falcão de Almeida Maia, Terceira Câmara Cível. Publicado em: 22/11/2017. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=IMUNIDADE+TRIBUT%C3%81RIA+DE+TEMPLOS+RELIGIOSOS>>. Acesso em: 20 maio 2018.

Com essa possibilidade, entendemos que com a presença da igreja católica, juntamente, com a vinda de Portugal, para a colonização do Brasil, além da veiculação da ideia de obediência geral em relação ao poder do Estado, devido à igreja manter certo controle da população.

Assim, é interessante que se discuta ainda, quanto às imunidades tributárias, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar, de acordo com o que dispõe o art. 146, II da Constituição Federal de 1988, no sentido de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, percebe-se que as imunidades tributárias podem sofrer restrições, somente no campo constitucional, resultando na atuação do legislador infraconstitucional em todas as formas, que possam conferir eficácia àqueles limites por eles impostos.

Por exemplo, se por um lado, o § 4º do art. 150, CF/88, estabelece nítida possibilidade de limitação, com as imunidades das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150, CF/88<sup>39</sup>, que contém uma prescrição de limitação subjetiva a ausência de finalidade lucrativa, conforme o:

Art. 150, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Como se percebe as regras da Constituição são requisitos para o reconhecimento de formas de organização e demais aspectos intrínsecos às entidades mencionadas. Nesse caso, são restrições subjetivas, portanto, não se confundem com o critério objetivo do que dispõe o § 4º do art. 150, CF/88.

Daí, se mencionar que o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais.

Nesse sentido sem embargos, os templos de quaisquer cultos se adaptam à limitação material – que objetiva delimitar o escopo de abrangência da imunidade subjetiva, em função do critério objetivo - do § 4º do art. 150: aplicação integral do patrimônio, renda e serviços nas finalidades essenciais.

---

<sup>39</sup> BRASIL. Op. Cit.

Assim, a imunidade dos templos<sup>40</sup>, que é constitucional, ocorre desde que se tenha o devido cuidado com os termos exigidos pelo Texto Fundamental, isto é, em relação aos parâmetros, os objetivos do conteúdo em relação às entidades são fundamentais, porque a imunidade dos templos religiosos, submetida às limitações objetivas do § 4º do art. 150, CF/88, não possui qualquer previsão de limitação quanto a seus aspectos subjetivos, como acontece com as imunidades da alínea “c” do inciso VI do art. 150, CF/88.

Nesse sentido, as imunidades se caracterizam como limitações à competência tributária das pessoas<sup>41</sup>. Dessa maneira, a imunidade seria uma forma de exclusão constitucional de parte das competências tributárias, dos que detêm, Isto é, no caso, a competência tributária, já nasce limitada na sua própria origem, uma vez que a Constituição consagra princípios que restringem o seu exercício, onde a Carta Magna confere competências tributárias limitadas aos entes da federação, isto é, a todos os casos imunizantes, que estão nela descritos.

Com este olhar, mencionaremos um julgado, que de acordo com o TJ-DF – trata-se de uma Apelação cível apl 85691120068070001 (TJ-DF)<sup>42</sup>, data de publicação: 18/04/2011.

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO **TRIBUTÁRIO**. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**. IPTU. **TEMPLOS RELIGIOSOS**. ALCANCE. IMÓVEL DA ENTIDADE **RELIGIOSA** DESTINADO À MORADIA DO SACERDOTE. 1. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, EM SEU ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA B, PARÁGRAFO 4º CONFERE **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA** AOS **TEMPLOS RELIGIOSOS** DE QUALQUER CULTO, ESTANDO ABRANGIDAS AS DEMAIS INSTALAÇÕES QUE GUARDEM ESTRITA FINALIDADE COM A PRÁTICA, O DESENVOLVIMENTO E A DIFUSÃO DA DOUTRINA **RELIGIOSA**. 2. OS IMÓVEIS DE PROPRIEDADE DA IGREJA DESTINADOS A MORADIA DE SACERDOTES, AINDA QUE NÃO CONTÍGUOS E AFASTADOS DO **TEMPLO RELIGIOSO**, GOZAM DA **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**. 3. RECURSO DO DISTRITO FEDERAL E REMESSA OFICIAL, CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. 18/04/2011.

#### 4.1 Bem Jurídicos protegidos

<sup>40</sup> Importante transcrever os itens 16 e 17 da EMENTA do RE 636, 941: “16. Os limites objetivos ou materiais e a definição quanto aos aspectos subjetivos ou formais atende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não implicando significativa restrição ao alcance do dispositivo interpretado, ou seja, o conceito de imunidade, e de redução das garantias dos contribuintes. 17. As entidades que promovem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, somente fazem jus a concessão do benefício imunizante se preencherem cumulativamente os requisitos de que trata o art. 55, da Lei n. 8.212/91, na sua redação original, e aqueles prescritos nos artigos 9 e 14do CNT”.

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit.

<sup>42</sup> Disponível em: <<https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18783514/apelacao-ci-vel-apl-85691120068070001-df-0008569-1120068070001>>. Acesso em: 20 maio 2018.

A origem da norma imunizante, que abrange os templos de qualquer culto, remonta à separação entre a igreja e o Estado, consumada com a Proclamação da República.

Nesse contexto, a Constituição de 1891 vedava o embaraço aos cultos por via da tributação. Esta imunidade visava garantir a eficácia da diretriz constitucional da liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

Assim, é sabido que durante o Império a religião oficial era a Católica Apostólica Romana, outras religiões eram toleradas, contudo só a Católica, recebia proteção oficial do Estado.

Sendo assim, após a Proclamação da República, a qual foi inspirada no Positivismo de Augusto Comte, foi decretada a separação do Estado com a Igreja.

Desta feita, o Estado parou de dispensar maior atenção só a Religião Católica, a fim de tolerar a todas existentes, observando que as demais não ofendam a moral e bons costumes, ou seja, não tragam perigos a segurança Nacional.

Nessa perspectiva, a imunidade do templo de qualquer culto, subjetiva-se na pessoa jurídica regularmente constituída, que promove culto ou por outra mantenha atividades religiosa, portanto, esta benesse é da instituição religiosa.

Com esse olhar, se espera que haja valorização na garantia fundamental de crença.

#### 4.2 Posições críticas a alguns julgados

Compreendemos que as instâncias superiores pacificam as imunidades tributárias, no contexto desta interpretação que abrange o termo como “finalidade essencial”, com várias divergências apresentadas.

Nesse sentido, nos remetemos ao julgamento do RE 325.822/SP, decisão que determinou a incidência da imunidade tributária aos imóveis vagos e alugados, e a renda destes destinadas às organizações religiosas.

Assim, o voto do relator, ministro Ilmar Galvão, concluiu que o exposto no § 4º, artigo 150, da Constituição Federal, que por sua vez deve ser aplicado “no que couber”, passando ao entendimento que a imunidade seria ampliada para os bens que formam o templo religioso, como a casa paroquial, o estacionamento, jardins, entretanto, em suas palavras ele retrata que

seria difícil identificar o conceito de templo, no sentido unívoco, em lotes vagos e prédios comerciais doados em locação<sup>43</sup>.

Dessa maneira, a ministra Ellen Gracie admite que a extensão da imunidade aos imóveis adjacentes ao templo religioso, foi categórica em informar que a imunidade diz respeito ao local de reunião dos fiéis<sup>44</sup>.

Com essa ótica é interessante que se perceba através dos privilégios concedidos pela imunidade tributária aos templos, as discordâncias que existem na relação de patrimônio, rendas e serviços relacionados com dispositivos legais e outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Com esse intuito, se faz necessário citar a posição do STF, ao julgar o RE 578.562<sup>45</sup>, o qual entende a imunidade tributária contemplada no art. 150 da CF/1988, conforme segue:

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.

Nesse sentido, conforme está previsto no parágrafo 4º do artigo 150, não só o templo está sujeito à imunidade tributária, mas também todo o patrimônio, renda ou serviço da entidade religiosa, desde que todas estas atividades estejam adstritas à finalidade essencial da entidade imune.

Sabendo-se da relação existente entre patrimônio, renda, serviços e atividade essencial da entidade podem ser indiretas.

Dessa forma, o STF julgou o RE 325.822<sup>46</sup>, considerando imune ao IPTU, imóvel de entidade religiosa alugado à terceiro, quando o rendimento produzido seja em prol das atividades religiosas, conforme segue:

<sup>43</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. 2013. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf)>. Acesso em: 3 maio 2018.

<sup>44</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. Op. Cit.

<sup>45</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 578.562/BA**. Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 17 set. 2016.

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no artigo 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

Para tanto, a Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto é um instrumento para proteção não apenas a liberdade religiosa, mais também ao estímulo dos valores, que estão dispostos na Constituição Federal.

Com esse entendimento, para ser tido como culto, é importante que haja conformidade com os valores destas entidades, com vistas à imunidade consignada na Carta Magna.

Nesse sentido, a Súmula 724 do STF<sup>47</sup>, preconiza o seguinte entendimento: ainda quando alugado a terceiro, permanece imune ao IPTU O imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

## 5 CONCLUSÃO

Entendemos que as discussões que envolvem o estado laico, nos mostra a liberdade religiosa, mediante à imunidade tributária dos templos, na perspectiva de discutir o sistema político-jurídico, com a liberdade religiosa, como um direito fundamental.

Diante desse entendimento, acerca da cobrança de tributos aos templos religiosos, se observa que a referida imunidade tem a possibilidade de proteger a laicidade estatal, bem como a liberdade religiosa, prevista na Constituição Federal.

Com esse olhar, se percebeu que a influência da religião católica trazida de Portugal, mostra que não é única, pois a partir da Constituição de 1891, quando na oportunidade foi postulada a liberdade religiosa, o Brasil passou de católico oficial, a Estado Laico. Assim,

---

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 325.822/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18.02.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência. **Súmula 724**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>>. Acesso em: 3 maio 2018.

verifica-se que a religião esteve presente desde antes a colonização do Brasil, pois Portugal, no caso de país colonizador, possuía forte relação com a igreja católica.

Já a Constituição de 1988, manteve a laicidade presente nas constituições e não adotou nenhuma religião como oficial, assim, permanecendo com a postura de neutralidade em relação à religião, portanto, permitindo a livre escolha.

Com esse entendimento, a imunidade tributária, se coloca em um contexto de situações estabelecidas pelo legislador, onde não se pode instituir tributo, porque se trata de uma ferramenta constitucional para a preservação de valores, que são considerados relevantes pelos constituintes.

Dessa forma, a imunidade tributária dos templos protege o direito fundamental da liberdade religiosa, imunizando não só os locais onde se professam as respectivas religiões pelo Instituto da imunidade tributária, mas, sobretudo todas as religiões oficializadas.

Nessa perspectiva, é interessante entender que o direito à liberdade de culto, também ampara as práticas de ritos, celebrações e cultos às crenças professadas, porque através do culto se expressa à liberdade de crenças, que podem se exteriorizar.

Com essa visão, se percebeu que a imunidade tributária dos templos garante a impossibilidade do uso da tributação como embaraço, conforme demonstra o art. 19 da Constituição Federal, permitindo o fortalecimento e expansão das religiões em geral, ensejando a sua liberdade religiosa, sem ferir as demais.

Assim, se faz necessário entender que o Brasil, por ser novo na vivência democrática, mesmo com a separação do Estado com a igreja, desde 1891, ainda acha cedo, para que se consiga uma ruptura completa entre Estado e Igreja, já que o Estado é laico, porém o povo em sua maior parte é religioso e as questões que envolvem esses institutos são polêmicas, porque na maioria das vezes envolvem o Instituto da imunidade, com críticas em relação às polêmicas, o que induz dúvidas no tocante a moral.

Nesse sentido, diante dessas situações postas se faz necessário após a exposição da temática entender que a matéria é um tanto polarizada, ou seja, as imunidades tributárias previstas no art. 150, VI, “ b” da Constituição Federal.

Um aspecto a ser lembrado, trata-se da capitalização sem limites de algumas agremiações religiosas, às quais usam a benesse da lei para construir riquezas.

Além disso, se constatou ainda, que às imunidades tributárias, sobre tais bens, garante a impossibilidade do uso da tributação como embaraço a que se refere o art. 19 da Constituição Federal, permitindo o fortalecimento e expansão das demais religiões como enseja a liberdade religiosa, sem promover alguma em detrimento de outra.

Com esse entendimento, podemos ratificar que o Brasil, apesar de laico, sua maioria é religiosa e as questões apesar de gerarem dúvidas contribuem para esclarecer mais e perceber os valores da Constituição Federal.

## **REFERÊNCIAS**

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. A eficácia de lei complementar do Código Tributário Nacional. In: AMARO, Luciano. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Bushatsky, 1977. v. 3.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Fórum, 2014.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66#art-97>>. Acesso em: 20 maio 2018.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Portal da Legislação, Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 11 maio 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência. **Súmula 724**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>>. Acesso em: 3 maio 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 325.822/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18.02.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 578.562/BA**. Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 17 set. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAZZA, Alexandre; PINTO, Tatiane Freire. **Dicionário de jurisprudência tributária**. São Paulo: QuartierLatin, 2006.

MAZZA, Alexandre. **Noções elementares de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: EDJ, 2009.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. 2013. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf)>. Acesso em: 3 maio 2018.

MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1968.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: USP, 1995.

OLIVEIRA, Vicente Kleber Melo de. **Direito Tributário: Sistema tributário nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 3. ed. Florianópolis: Momento Atual, 2006.

TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidades Tributárias**. Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 4, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.