

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE DIREITO**

JOÃO CARLOS CARDOSO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: A
APLICAÇÃO DO INSTITUTO PELOS TRIBUNAIS DA REGIÃO SUL FACE À
INTERPRETAÇÃO APLICADA PELO STF**

**CRICIÚMA
2015**

JOÃO CARLOS CARDOSO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: A
APLICAÇÃO DO INSTITUTO PELOS TRIBUNAIS DA REGIÃO SUL FACE À
INTERPRETAÇÃO APLICADA PELO STF**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, para a obtenção do título Bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof. (a) Márcia Andréia Schutz Lírío Piazza

CRICIÚMA

2015

JOÃO CARLOS CARDOSO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: A
APLICAÇÃO DO INSTITUTO PELOS TRIBUNAIS DA REGIÃO SUL FACE À
INTERPRETAÇÃO APLICADA PELO STF**

Esta Monografia de Conclusão de Curso foi julgada adequada à obtenção do grau de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Márcia Andréia Schutz Lírio Piazza - Orientadora
Universidade do Extremo Sul Catarinense

Prof. Vinícius Garcia - Examinador
Universidade do Extremo Sul Catarinense

Prof^ª. Caroline Cristine Dagostim - Examinadora
Universidade do Extremo Sul Catarinense

À minha esposa, *Aguida Rabelo Cardoso*,
את עלית על כלנה - 'att 'ālīt 'al kullānâh
(Provérbios 31.29b).
e aos meus filhos *Yohan Carlos Rabelo
Cardoso e Aryel Rabelo Cardoso.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, criador e autor da vida, o qual me dá saúde e força para aguentar as pressões da vida e que me proporcionou a oportunidade de finalizar este trabalho, à minha família, em especial agradecer a minha esposa, *Aguida* e meus filhos *Yohan* e *Aryel*, os quais compreenderam e foram pacientes com a minha ausência neste período de estudos, enfim, a todos os professores e irmãos na fé, que de forma direta ou indireta contribuíram para o meu crescimento intelectual e espiritual.

“Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus.”

Jesus Cristo

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa visa analisar de que forma os tribunais estaduais de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul vêm se posicionando nos últimos 05 (cinco) anos, referente à interpretação extensiva do Supremo Tribunal Federal em relação ao art. 150, VI, “b” e seu parágrafo 4º da Constituição Federal, referente à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a partir da decisão do RE 325.822-2 de 2002, também verificar quais as implicações positivas e negativas desta aplicação – interpretação ampla – nas decisões no tocante à laicidade do Estado. Tecer comentários concernente aos princípios e dispositivos constitucionais em matéria tributária, bem como verificar a distinção entre imunidade, isenção e não incidência de acordo com a Constituição vigente e entendimento doutrinário de juristas de notado reconhecimento. Deste modo, para o desenvolvimento deste trabalho utilizou-se o método científico de pesquisa indutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com emprego de material bibliográfico e jurisprudencial, partindo de uma análise geral da imunidade tributária, na continuidade concentrando-se na imunidade tributária dos templos de qualquer culto, verificando a história deste instituto nas Constituições Brasileira, desde a Republicana até à vigente, analisar o conceito de entidade religiosa e templos de qualquer culto, bem como o entendimento do Supremo Tribunal Federal em relação à este instituto e, finalizando com a pesquisa realizada nos Tribunais da Região Sul, a fim de verificar qual o posicionamento destes.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Interpretação. Liberdade religiosa. Estado Laico.

ABSTRACT

This research study aims to examine how state courts of Santa Catarina, Paraná and Rio Grande do Sul, are positioning themselves for the past five (05) years, referring to the broad interpretation of the Supreme Court in relation to art. 150, VI, "b" and its paragraph 4 of the Federal Constitution, referring to the tax immunity of temples of any cult, from the 2002 RE 325822-2 decision also check which positive and negative implications of this application - broad interpretation - in decisions regarding the secular nature of the State. Make comments concerning the principles and constitutional provisions in tax matters and to verify the distinction between immunity, exemption and not levied according to the current Constitution and doctrinal understanding of noted legal recognition. However, for the development of this work we used the scientific method of deductive research in theoretical and qualitative research with the use of bibliographic and jurisprudential material, starting from a general analysis of tax immunity, continuing focusing on tax immunity of temples any cult, checking the history of this institute in the Brazilian Constitutions, from Republican to present, analyze the concept of religious authority and temples of any cult, as well as the understanding of the Supreme Court in relation to this institute and ending with the search Courts held in the South Region in order to verify the positioning of these.

Keywords: Tax immunity. Temples of any cult. Interpretation. Religious freedom. Secular State.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resultados encontrados no Tribunal de Justiça de Santa Catarina.

Tabela 2 – Resultados encontrados no Tribunal de Justiça do Paraná.

Tabela 3 – Resultados encontrados no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPMF	Imposto provisório sobre Movimentação Financeira
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos
RE	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	12
2.1 Imunidade tributária, isenção e hipóteses de não incidência	12
2.2 Imunidade tributária e cláusulas pétreas	18
2.3 Interpretação da imunidade tributária	21
2.4 Classificação das imunidades tributárias quanto à forma	25
2.5 Classificação das imunidades tributárias quanto ao parâmetro para concessão	26
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	28
3.1 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto nas constituições e estado laico	28
3.2 Conceito de entidade e templos de qualquer culto	31
3.3 Entendimento do STF sobre imunidade tributária dos templos de qualquer culto	33
4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DOS ESTADOS DE SANTA CATARINA, PARANÁ E RIO GRANDE DO SUL	40
4.1 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista na constituição de 1988.....	40
4.2 Interpretação e abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto	42
4.3 Aplicação dos tribunais de SC, PR e RGS sobre imunidade tributária dos templos de qualquer culto	45
5 CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS	63
ANEXO(S)	73
ANEXO A – Informativo nº 507 do STF – Imunidade Tributária: Cemitérios e Exploração Comercial	74

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que o Estado Brasileiro é laico, ou seja, não pode o Estado estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, manter relações de dependência e aliança, outrossim, o Estado em nenhuma hipótese deve ou deveria favorecer ou até mesmo criar formas que legitimam tal favorecimento ou dar-lhes privilégios e preferências. Nesta esteira, por mais que o Estado Brasileiro seja laico, ele não é um Estado ateu, e sim, teísta, o qual está expresso no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, particularidade que confere ao Estado à proteção da liberdade de consciência e crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção dos locais desses cultos, bem como de suas liturgias.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 19, I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”. (BRASIL, 2014a).

Consoante a este texto, a Constituição Federal no artigo 150, VI, “b”, veda aos entes federados “instituir impostos sobre templos de qualquer culto” e parágrafo 4º do mesmo artigo diz que: “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. (BRASIL, 2014b).

Dentro deste contexto, o objetivo do presente trabalho de pesquisa é, verificar como os Tribunais de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul têm interpretado e aplicado o art. 150, VI, “b” e seu parágrafo 4º da Constituição Federal vigente, em suas decisões e quais as implicações negativas e positivas desta aplicação no que diz respeito à laicidade do Estado. Também serão tecidos comentários sobre os princípios e dispositivos constitucionais em matéria tributária, bem como verificar a distinção entre: imunidade, isenção e não incidência de acordo com a Constituição Federal vigente, do Código Tributário Nacional e doutrina pátria.

Ademais, pesquisar sobre a história da referida imunidade tributária dos templos de qualquer culto, desde a primeira Constituição Republicana até à vigente, aprofundar o estudo no tocante à laicidade, bem como, verificar como o Estado por meio do Judiciário vem decidindo questões de imunidade tributária dos templos e qualquer culto, nos Estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, após

decisão do RE 325.822-2 de 2002.

A relevância social desta pesquisa está na constatação da ocorrência de que o Estado deixa de arrecadar tributos, pois para o bom desenvolvimento de suas atividades o Estado precisa de recursos financeiros, o qual consegue auferir por meio dos tributos arrecadados de seus contribuintes. Outro aspecto muito importante é, verificar se o Estado agindo desta forma, chancelando imunidade tributária total e extensiva aos templos de qualquer culto, ele extrapola a sua neutralidade em relação à laicidade, pois o mesmo não deve incentivar cultos e a religiosidade e sim protegê-los.

Para tanto, o método científico de pesquisa a ser utilizado será o indutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com emprego de material bibliográfico e jurisprudencial. No terceiro capítulo, com o propósito de verificar como o Estado por meio do judiciário, nos Tribunais de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, vêm decidindo e aplicando a imunidade tributária aos templos e qualquer culto, bem como, realizar uma análise do RE 325.822-2 de 2002, o qual será de grande valia para identificar se o Estado, agindo desta forma, está ou não subvencionando, ainda que de forma indireta os cultos religiosos.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, ressalta-se que as imunidades tributárias são benefícios, os quais entende o constituinte originário que algumas instituições, insumos, produtos e objetos devem estar amparados sobre o manto de tal imunidade.

Num primeiro momento, serão tecidas algumas considerações acerca dos institutos – imunidade tributária, isenção e hipótese de não incidência –, bem como a conceituação e diferenças substanciais de cada instituto apresentado.

Ulteriormente, são abordadas algumas ponderações no que diz respeito à imunidade tributária e cláusulas pétreas, subsequente à isto discorre-se sobre a interpretação da imunidade tributária, bem como a classificação quanto à forma e quanto ao parâmetro para concessão da imunidade.

2.1 Imunidade tributária, isenção e hipótese de não incidência

A imunidade tributária é tema que tem assento exclusivo na Constituição Federal, em que pese o termo “imunidade”, não ter sido expresso no corpo de seu texto, trata-se, de outro lado, de uma expressão de construção doutrinária. (PAULSEN, 2005, p. 254).

Segundo o dicionário jurídico, o qual define a imunidade fiscal que é sinônimo de imunidade tributária diz que é a “vedação constitucional da imposição de tributos sobre coisa, negócio, fato ou pessoa. Não se confunde com a isenção fiscal, [...] a imunidade só pode ser alcançada pela alteração da própria norma constitucional que a criou”. (FLORÊNCIO, 2005, p. 253).

Assim expressa a Constituição Federal de 1988 em seu Título VI, Capítulo I, Seção II, Das limitações do Poder de Tributar, ao tratar de imunidades concernentes a impostos em geral:

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:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) 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;

- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 2015c).

O professor Leandro Paulsen para definir o termo imunidade, cita Bernardo Ribeiro de Moraes, o qual diz que, imunidade tributária pode ser definida da seguinte forma:

Imunitas ou exonerado de *munus*, indica a liberação de *munus* ou encargos, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade. Quem não está sujeito a *munus* tem “imunidade” (*munus* público é aquilo que procede de autoridade pública, ou da lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus (liberação do *munus*). (2005, p. 254, grifo do autor).

Em sua obra, Direito Tributário Brasileiro, Luciano Amaro, acerca do tema diz que:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. [...] Configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, *em regra*, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas. (2013, p. 176, grifo do autor).

Na mesma esteira, Ricardo Lobo Torres conceitua imunidade da seguinte forma:

As imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o *status negativus libertatis*, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. Pouco ou nada tem que ver com a ideia de justiça ou de utilidade econômica. Está inteiramente superada, no constitucionalismo contemporâneo, salvo no Brasil, a orientação positivista segundo a qual a imunidade seria proibição imanente à própria Constituição ou *autolimitação do poder tributário*. (2000, p. 57, grifo do autor).

Já o professor Humberto Ávila, conceitua imunidade representando em dois aspectos fenomenológicos distintos: “enquanto as regras de imunidade limitam a repartição de competência, as limitações em sentido estrito limitam o exercício

legítimo das competências. Ambas limitam o poder de tributar”. (2008, p. 81).

Para o professor Leandro Paulsen, “as regras negativas de competência tributária são consideradas como norma de imunidade, pois afastam a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas”. (2005, p. 254).

Ao tratar da competência tributária, a Constituição Federal de 1988, estabelece regras, dividindo em competências positivas e negativas, esta última denominada por alguns de incompetência tributária. (CARRAZA, 2013, p. 814).

Paulo de Barros Carvalho, define as imunidades como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas suficientemente caracterizadas. (2013, p. 190 e 191).

Desta forma pode-se entender que a competência é uma premissa para o exercício do poder de tributar, de maneira que, em obediência ao princípio da legalidade, o poder público somente poderá tributar a partir de uma autorização legal, ou seja, se possuir competência para tanto. Daí, todas as regras delineadoras dessa competência, bem como os princípios que funcionam como seus limitadores, fazem da competência em si mesma uma limitação ao poder de tributar, haja vista a impossibilidade dos entes federados tributarem toda e qualquer renda ou bem.

Como exemplo, pode-se verificar a competência do estado para instituir o ICMS (competência positiva), o qual não incidirá sobre os produtos destinados à exportação (incompetência), conforme artigo 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal. (BRASIL, 2015d).

“Há quem afirme que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é *posterior* à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação desta competência”. (MACHADO, 2013, p. 288, grifo do autor).

Como já assinalada, a imunidade tributária “é um fenômeno de natureza constitucional”. (CARRAZA, 2013, p. 814).

E “é instituto de sede constitucional”. (SABBAG, p. 291).

Dito isso, conclui-se que Constituições estaduais ou Leis Orgânicas Municipais não podem estabelecer imunidades tributárias, além das previstas na

Carta Republicana vigente. Ou seja, veda-se a ampliação ou a diminuição do reflexo dessas imunidades.

Concernente à isenção pode-se dizer que o Código Tributário Nacional ao tratar das hipóteses de exclusão do crédito tributário, que são a isenção e a anistia.

Especificamente abordar-se-á neste tópico a isenção, a qual se encontra expressa no Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção;
[...]
(BRASIL, 2015e).

No dizer de Hugo de Brito Machado “excluir o credito significa evitar que ele se constitua”. (2013, p. 241).

Acerca do assunto isenção, há duas posições na doutrina, a saber:

Existem autores a afirmar que a isenção é uma não-incidência legalmente qualificada e outros autores dizem que se trata de mera dispensa legal do pagamento de tributos. (MACHADO, 2013, p. 242).

Eduardo Sabbag, acerca do assunto, diz que:

Para a doutrina tradicional, a isenção é uma mera *dispensa legal de pagamento de tributo devido*, verificando-se em uma situação na qual há legítima *incidência*, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa disposição legal, optou por dispensar o pagamento do imposto. (2013, p. 900, grifo do autor).

Lúcia Helena Briski Young conceitua afirmando que:

A isenção tributária é aquela dispensa do pagamento do tributo, definidos os requisitos em lei ordinária. No caso da isenção há a hipótese de incidência, ou seja, há previsão na lei tributando tal ato. Ocorre o fato gerador, porém o legislador dispensa o seu pagamento. (2008, p. 51).

Para Leandro Paulsen, “a isenção é benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e a própria incidência, exigindo do ente tributante outra lei que afaste a cobrança do tributo relativamente ao contribuinte ou operação beneficiada”. (2012, p. 38).

Já Zelmo Denari pontua que “a isenção atinge, aprioristicamente, a obrigação tributária, ou seja, o *vínculo* que adstringe alguém a pagar certa soma em dinheiro ao Estado”. (2008, p. 175, grifo do autor).

Acerca da diferença entre imunidade e isenção Luciano Amaro afirma que “a diferença entre *imunidade* e a *isenção* está em que a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*”. (2013, p. 177, grifo do autor).

O professor Érico Hack afirma que “é comum a confusão entre as situações de imunidade e isenção, já que ambas tem o efeito de excluir a incidência do tributo de situações que aparentemente deveriam ser tributadas”. (2008, p. 281).

Para Paulo de Barros Carvalho, “o preceito imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. [...] Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária”. (2013, p. 193).

Referente a consequência dessa diferença Ricardo Alexandre afirma que:

A consequência da diferença essencial entre imunidade e isenção é que, como a imunidade delimita uma competência constitucionalmente atribuída, é **sempre prevista na própria Constituição**, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior aquela que estatui a própria regra. Já a isenção esta sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício legal de uma competência. (2013, p. 149, grifo do autor).

Para finalizar Paulo de Barros Carvalho pontua que “são categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos”. (2013, p. 193).

Diante do exposto, na imunidade, prevê-se na Carta Magna uma regra que interfere na competência, estabelecendo uma incompetência tributária ao ente político. Distintamente, na isenção, o ente político tem competência tributária, porém, dispensa determinado contribuinte do pagamento do tributo.

Em relação à hipótese de não incidência tributária pode-se dizer que é fenômeno mais amplo se comparado à isenção. Nessa hipótese, o campo de incidência do tributo não abarca a situação ou simplesmente não foi criada a lei pelo ente competente para cuidar do tema, ou até mesmo a lei foi criada, porém não está em vigência.

Exemplo: ausência de cobrança do imposto sobre grandes fortunas pela falta de lei que é competência da União; não incidência de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em relação às bicicletas. (ALEXANDRE, 2013, p. 146).

Lúcia Helena Briski Young diz que “a não incidência pode ser caracterizada pelo fato ou situação que ficou de fora do alcance na norma tributária. Nesse caso não há hipótese de incidência, portanto, nem o fato gerador do tributo”. (2008, p. 50).

Não destoando o Professor Leandro Paulsen afirma que “não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária)”. (2012, p. 38).

Em concordância com as assertivas acima supracitados Luiz Felipe Silveira Difini pontua que:

Na não-incidência (ou não-incidência em sentido estrito) o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação. A legislação não instituiu tributo sobre aquele fato. Aquela fato não está descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma. O fato não é tributável porque sobre ele não incide nenhuma norma de tributação. Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato. O fato continua sendo mero fato da vida. Não há incidência, o fato não se juridiciza e não se toma fato imponible. (2008, p. 103).

Luciano Amaro enfatiza que “se o fato simplesmente não é referido na lei, diz-se ele pertencente ao campo da *não incidência*”. (2013, p 308, grifo do autor).

Seguindo o mesmo pensamento, Hugo de Brito Machado pontua que a “*não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático”. (2013, p. 243, grifo do autor).

Corroborando com todo o exposto, Roque Antonio Carrazza, afirma que:

Temos para nós que *não-incidência* é um conceito didático e, não, técnico. É simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da *hipótese de incidência possível* do tributo. [...] Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a eles não se ajustar a regra-matriz constitucional do tributo. (2004, p. 106-107, grifo do autor).

Portanto, conclui-se que a finalidade da imunidade, isenção e a hipótese de não incidência tributária, é a desoneração tributária, ou seja, não haverá nem se configurará a obrigação de pagar tributos no caso de ocorrer qualquer uma destas hipóteses.

2.2 Imunidade tributária e cláusulas pétreas

Aqui, ganha relevo a posição de alguns doutrinadores e posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

A aferição da caracterização como cláusula pétrea em relação à imunidade e a finalidade para esta proteção está fundamentada no artigo 60, §4º, da Constituição Federal, a saber:

Art. 60. § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
III - a separação dos Poderes;
IV - os direitos e garantias individuais.
(BRASIL, 2015f).

No que concerne às cláusulas pétreas, tem-se como ponto principal relativa à matéria tributária a forma federativa de Estado e os direitos e garantias individuais.

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar e afirmar que a imunidade recíproca protege a forma federativa de Estado de maneira direta, e de forma indireta por proteger a forma federativa de estado acaba evitando uma concentração de poder e tende a ser protetiva também dos direitos e garantias individuais.

Também, para o Supremo Tribunal Federal, o Princípio da Anterioridade, é uma cláusula pétrea, porque representa uma garantia individual, que não pode ser suprimida sequer por emenda constitucional. É o que será visto no exemplo prático abaixo:

Foi editada a Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993, com a seguinte redação:

EC 03/93: Art. 2.º (*) A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

[...]

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição. (BRASIL, 2015g).

Estabeleceu o dispositivo que tal imposto poderia ser instituído sem observância do princípio da anterioridade e das imunidades, ou seja, a União poderia cobrar IPMF de uma movimentação financeira dos Estados, de templos de qualquer culto, de instituição de ensino, dentro do mesmo exercício financeiro de instituição do tributo.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta em face de dispositivo inserido na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 3, o Supremo Tribunal Federal admitiu a análise da matéria para entender o que segue:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): 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; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY

SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755). (BRASIL, 2015h).

Em resumo, nesta decisão o Supremo Tribunal Federal entendeu que as imunidades previstas na Constituição bem como a anterioridade representariam cláusulas pétreas que não poderiam ser suprimidas sequer por emenda constitucional.

Pertinente destacar o entendimento do Professor e Juiz Federal da 4ª Região, Leandro Paulsen:

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art. 150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.

As limitações que se apresentam como **garantias do contribuinte** (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de **outros direitos e garantias individuais** (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a **preservação da forma federativa de Estado** (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado), constituem **cláusulas pétreas**, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais”. (2012, p. 59, grifo do autor).

Em continuidade ao tema, tratando-se de cláusulas pétreas, Ricardo Lobo Torres diz que “resulta a impossibilidade de revogação da imunidade, até mesmo por emenda constitucional”. (2000, p. 57).

Caso contrário, se disser respeito a tema diverso, inexistiria óbice à atuação do Constituinte Reformador.

No dizer de Roque Antonio Carrazza:

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental, constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei ou autoridade podem desconsiderar. Logo, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. (2004, p. 98).

Para corroborar e fechar, o Professor Eduardo Sabbag, em sua obra Manual de Direito Tributário, fala sobre o assunto:

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são *limitações constitucionais ao poder de tributar*, ganhando a estatura de *cláusulas pétreas* – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado. (2013, p. 290, grifo do autor).

Nesse sentido, as imunidades, como margem intransponível com o objetivo de viabilizar os valores protegidos nas cláusulas pétreas no texto da carta magna, estão também albergadas pela incontestável modificação, de maneira a evitar restritivas interpretações que obstem o verdadeiro objetivo constitucional.

2.3 Interpretação da imunidade tributária

Tratando-se de interpretação da imunidade há divergências referentes à questão sobre o critério de interpretação, se a interpretação deve ser restritiva ou se deve ser ampliativa. (PAULSEN, 2005, p. 255).

A primeira posição sustenta a interpretação restritiva, tese por vezes suscitada pelo fisco, pouquíssimo sustentada pela doutrina e quase nunca encampada pela jurisprudência, advoga em favor de uma interpretação mais restritiva.

Ainda na obra do Professor Leandro Paulsen, Direito Tributário, afirma-se que, “para as normas constitucionais aplica-se a regra de hermenêutica segundo a qual devem ser interpretadas restritivamente as normas que estabelecem exceções e as normas que criam imunidades são normas de exceção à regra geral de tributação.” (2005, p. 256).

Corrente seguida por Zelmo Denari, especificamente tratando-se de imunidade dos templos, traz à lume a ideia de que a imunidade tributária não beneficia as dependências agregadas ao templo, haja vista que o texto constitucional somente se refere ao templo, e deve ser interpretado literalmente, corolário disso, aos terrenos, bens e rendas auferidas pelo templo, a extensão da imunidade tributária não se deve aplicar. (2008, p. 173).

Sobre o mesmo tema, Aliomar Baleeiro, afirma que “o templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por

força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor”. (BALEIRO, 2003, p. 311).

Pontes de Miranda entende que a interpretação deve ser mais restritiva, não sendo abrangida pela imunidade “as casas de residência dos padres, pastôres, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio do próprio edifício do templo. [...] Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, *fora dos templos*, são tributáveis.”. (1967, p. 409 e 410, grifo do autor).

Neste mesmo sentido Hely Lopes Meirelles, diz que: “As imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal”. (2000, p. 172).

Pode-se citar os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal em relação a interpretação restritiva, quando decidiu o alcance da imunidade de exportação, artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (RE 564413, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010 REPUBLICAÇÃO: DJe-235 DIVULG 03-12-2010 PUBLIC 06-12-2010 EMENT VOL-02445-01 PP-00137 RTJ VOL-00218- PP-00523). (BRASIL, 2015i).

Notadamente no julgado supracitado, relativo à extensão da imunidade tributária em relação à contribuição sobre o lucro líquido, percebe-se que o posicionamento do Supremo é no sentido de interpretação estrita da norma, ou seja, interpretação restritiva, não ampliando o seu alcance.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua

hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 566259, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071). (BRASIL, 2015j).

Da mesma forma, no julgado transcrito acima, concernente à extensão da imunidade à CPMF, em relação à incidência sobre movimentações financeiras relativas a receitas decorrentes de exportação, o posicionamento do Supremo também é no sentido de interpretação estrita da norma, não ampliando o seu alcance.

A segunda posição sustenta a interpretação ampliativa, adoção majoritária por doutrina e jurisprudência, como forma de garantir maior proteção ao direito fundamental que se pretende tutelar.

O Professor Leandro Paulsen diz que: “admite-se a interpretação ampla de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados.” (2005, p. 255).

Entende-se, no tema em apreço, que deve ser aplicada interpretação mais extensiva e abrangente da imunidade tributária, especificamente em se tratando de imunidade religiosa, Roque Antônio Carraza é enfático em afirmar:

[...] Justamente em função de todos estes motivos, a imunidade do art. 150, VI, "b", da CF **deve ser interpretada com vistas largas**. Mais que o templo propriamente dito - isto é, o local destinado a cerimônias religiosas -, **o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja)**, além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias etc). (2013, p. 855, grifo nosso).

Corroborando com a assertiva de Carraza, Ricardo Alexandre em sua obra, Direito Tributário Esquematizado afirma que: “A citada alínea *b* não fala exatamente numa “entidade”, fala em “templos de qualquer culto”, o que demonstra que o legislador tinha por objetivo imunizar não apenas o templo, mas a própria entidade religiosa.”. (2013, p. 162).

Neste sentido, pode-se transcrever o seguinte julgado do Supremo Tribunal Federal em relação à interpretação ampliativa, estendendo a imunidade recíproca à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos:

EMENTA Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes. 1. A jurisprudência

deste Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do RE nº 407.099/RS, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 6/8/04, firmou-se no sentido de que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública prestadora de serviço público, é beneficiária da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição da República. Esse entendimento foi confirmado pelo Plenário desta Corte na ACO nº 765/RJ, Redator para o acórdão o Ministro Menezes Direito. 2. Ação cível originária julgada procedente. (ACO 789, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/2010, DJe-194 DIVULG 14-10-2010 PUBLIC 15-10-2010 EMENT VOL-02419-01 PP-00001). (BRASIL, 2015k).

Assim, entende o Supremo que a imunidade tributária recíproca deve ser estendida à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, desta forma interpretando de forma ampla o alcance de tal imunidade.

A terceira posição sustenta que não é dado ao aplicador nem restringir, nem ampliar a norma imunizante e sim investigar com minúcia para aplicar seu efetivo alcance.

No dizer do Professor Leandro Paulsen:

Não é dado ao aplicador assumir qualquer premissa que o condicione a estender ou a restringir a norma que imuniza; deve, sim, perscrutar seu efetivo alcance considerando a regra de imunidade, seu objeto, sua finalidade, enfim, todos os meios interpretativos ao seu alcance (literal, sistemático, teleológico). (2012, p. 39).

“Para a mesma imunidade por vezes o STF adota critérios distintos, ora ampliativo, ora restritivo”. (PAULSEN, 2012, p. 39).

A fim de vislumbrar a assertiva acima exposta, cabe transcrever os julgados do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema supracitado:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. **A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos.** A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva. (RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL-00220- PP-00510 RDDT n. 198, 2012, p. 194-199). (grifo nosso). (BRASIL, 2015l, grifo nosso).

No julgado acima, em relação à imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, percebe-se que o Supremo

interpreta de forma ampla a extensão de tal imunidade.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que **a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente** e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III – Agravo regimental improvido. (RE 504615 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 03/05/2011, DJe-094 DIVULG 18-05-2011 PUBLIC 19-05-2011 EMENT VOL-02525-03 PP-00381). (BRASIL, 2015m, grifo nosso).

No julgado acima exposto, 07 (sete) dias após ter tratado do mesmo assunto para a mesma imunidade, qual seja, de livros, de jornais, de periódicos e do papel destinado à sua impressão, o Supremo aplica interpretação restrita, ou seja, restringe a extensão da imunidade tributária.

2.4 Classificação das imunidades tributárias quanto à forma

Quanto a forma as imunidades podem ser explícitas ou implícitas.

Tratando-se de imunidades, a regra é que estejam positivadas, ou seja, expressamente previstas na Lei Maior, trata-se das imunidades explícitas. Ocorre que é de entendimento doutrinário que algumas imunidades existem implicitamente, ainda que não estejam expressas na Lei Maior, mas existem por consequências dos princípios basilares constitucionalmente consagrados. (ALEXANDRE, 2013, p. 153).

Para Ricardo Lobo Torres, por mais que as imunidades implícitas não estejam expressas na Constituição Federal de 1988, não ficam prejudicadas, pois a não tributação é declarada e não criada pelo pacto constitucional. (2000, p. 62).

Para o professor Eduardo Sabbag:

Impende destacar que há, em nosso sistema, as imunidades tributárias *explícitas*, hospedadas em normas expressas, e, no reverso, as **imunidades tributárias implícitas**, que, conquanto não textualmente contempladas por norma expressa, podem ser ontologicamente extraídas dos princípios contemplados no ordenamento jurídico. (2013, p. 294, grifo do autor).

As imunidades implícitas são decorrentes de valores e princípios, dentre os quais o mínimo existencial. Cita-se como exemplo, a isenção do Imposto de Renda a pessoas que recebem salário mínimo. Em que pese na prática isso não existir por força de lei, se essa lei fosse revogada não haveria em princípio obstáculo.

Entretanto a partir de uma interpretação sistemática da Constituição, vigora raciocínio segundo o qual não se pode tributar aquilo que represente o mínimo existencial do indivíduo. E se isso ocorresse, colateralmente, atingiria o princípio da capacidade contributiva. Assim, deduz-se a impossibilidade de tributação dos que ganham apenas salário mínimo. Almeja-se com isso, a proteção da pessoa humana. (ÁVILA, 2008, p. 219).

Para Ricardo Lobo Torres, “algumas imunidades no mínimo existencial estão *implícitas* no texto maior. [...] Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de incidência fiscal e que ainda exige prestações estatais positivas”. (2000, p. 60-61).

2.5 Classificação das imunidades tributárias quanto ao parâmetro para concessão

Quanto ao parâmetro para concessão as imunidades podem ser subjetivas e objetivas.

Em relação às imunidades subjetivas, excluem das imposições certas pessoas, artigo 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’, da Constituição Federal de 1988. (ALEXANDRE, 2013, p. 151).

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) 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. (BRASIL, 2015n).

No dizer do Professor Leandro Paulsen, “subjetivas são as imunidades das suas alínea a, b e c, que aproveitam aos entes políticos. [...] Tais imunidades impedem que os entes imunizados possam ser colocados na posição de contribuintes de **quaisquer impostos**”. (2012, p. 69, grifo do autor).

Desta forma, restam as imunidades objetivas, que são as alíneas ‘d’ e ‘e’, do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, os quais a imunidade alcança objetos, insumos ou produtos.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Neste capítulo, dar-se-á ênfase à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, o qual será conceituado e apresentado o entendimento doutrinário e, do Supremo Tribunal Federal acerca do termo “templos de qualquer culto”.

Ademais, é apresentado o histórico relativo à expressão em comento nas constituições brasileiras, desde o advento da primeira Constituição Republicana, qual seja, a de 1891, até a Constituição de 1988, também conhecida como Constituição Cidadã, sempre apontando para o princípio do Estado Laico.

3.1 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto nas constituições e estado laico.

Desde que estabelecida a República com a edição do Decreto n. 119-A, de 07/01/1890, em questões de cunho religioso, a República Federativa do Brasil tem sido norteadas pelo princípio do Estado Laico, princípio este “incorporado à tradição brasileira a contar da Constituição Federal de 1891.” (SARLET, 2014, p. 480).

Sabe-se que anterior à Proclamação da República, no período imperial, a religião oficial do Estado era a católica apostólica romana, as demais religiões eram apenas toleradas, desde que essas religiões não ofendam a moral, os bons costumes e que não coloquem a segurança nacional em perigo. (CARRAZZA, 2013, p. 858).

Com a Constituição de 1891 consolida-se a separação entre Estado e Igreja, bem como o princípio da liberdade religiosa, o qual afirmou que, é vedado à União e aos Estados “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religiosos”.

Na sequência, a Constituição de 1934, “estatuiu que as associações religiosas adquiriram personalidade jurídica nos termos da lei civil”, mas afastou a referência à servidão das confissões religiosas. Com a Constituição de 1937, restaura-se ideia estabelecida na Carta Magna de 1891 no que diz respeito à laicidade. (SILVA, 2014, p. 253).

Porém, com o advento da Constituição de 1946 é que inicia-se a ser usado o vocábulo “templos de qualquer culto”, desta forma, direcionando ao que é

conhecido nos dias atuais de “imunidade tributária dos templos de qualquer culto”, *ipsis litteris*:

Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
 [...]

V – lançar impostos sobre:
 [...]

b) templos de qualquer culto [...].
 (BRASIL, 2015o).

Posteriormente, a Constituição de 1967, nada trouxe de novo em relação ao tema, passando apenas a ratificar o que a Constituição anterior afirmava sobre o tema, *ipsis litteris*:

Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]

III – criar impostos sobre:
 [...]

b) templos de qualquer culto.
 (BRASIL, 2015p).

Ademais, somente com a Promulgação da Constituição de 1988 se dá ampla liberdade em matéria de questões religiosas, mas mantendo-se o princípio de Estado Laico, o qual encontra-se previsto expressamente no artigo 19, I, da Carta Magna, que veda aos entes da federação, estabelecer, subvencionar ou embaraçar o funcionamento de cultos religiosos ou igrejas.

Em função da liberdade religiosa afirma-se o princípio da laicidade do Estado. O Estado laico, leigo, secular ou não confessional é o Estado que adota uma postura distante a todas as convicções religiosas, e não adota nenhuma convicção religiosa predominante ou oficial.

A liberdade religiosa está fundamentada na ideia de “tolerância religiosa e a proibição do Estado em impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial.”. (CANOTILHO, 2003, p. 383).

Neste mesmo sentido e, pontuando sobre a imunidade fiscal, Bulos afirma que:

O constituinte de 1988 atentou para essa doutrina, estendendo a liberdade de culto a todas as religiões, diferentemente das constituições passadas, que condicionavam o exercício dos cultos às conveniências de ordem

pública e aos bons costumes. Isso impossibilitava a existência de intervenções arbitrárias, cerceando a liberdade de culto. (...) A lei pode estabelecer os locais mais apropriados para o exercício de práticas religiosas, aferindo, também, normas de proteção dos *templos*, verdadeiras edificações com traços peculiares à respectiva religião que se procure professar. A Constituição, indiretamente, assim determina, ao prospectar a imunidade fiscal sobre “templos de qualquer culto” (art. 150, VI, d). (2008, p. 141, grifo do autor).

Além de proteção do indivíduo contra arbitrariedades por parte do estado por motivação religiosa, “a laicidade também protege o Estado de influências indevidas provenientes da seara religiosa, impedindo todo o tipo de confusão entre poder secular e democrático, em que estão investidas as autoridades públicas, e qualquer confissão religiosa.” (SARMENTO, 2009, p. 89).

Convém ressaltar a diferença existente entre Laicidade e Laicismo. “Laicidade significa neutralidade religiosa por parte do Estado. Laicismo, uma atitude de intolerância e hostilidade estatal em relação às religiões. Portanto, a laicidade é a marca da República Federativa do Brasil, e não o laicismo.” (LENZA, 2014, p. 189).

A liberdade de crença é a adesão à determinada convicção religiosa – crer em Deus, crer em deuses, no céu, no inferno, em uma energia, em reencarnação, ou algo similar – ou até mesmo a formulação de determinada convicção religiosa. A liberdade de crença é a liberdade de crer e de não crer.

Nessa linha de raciocínio, o ateísmo e agnosticismo são tão protegidos pela liberdade religiosa quanto qualquer outra convicção religiosa.

Diante do exposto, a essa proteção de liberdade de crença ou descrença, não se dá apenas no campo dos sentimentos, pois é necessário expressar tal sentimento por meio da ação humana em local apropriado, o qual se dá pela “liberdade de culto se estende a sua prática nos lugares e logradouros públicos, e aí também merece proteção da lei”. (SILVA, 2014, p. 252).

Por esta razão “para se evitar qualquer forma de embaraços por via tributária, a Constituição estatui imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b).”. (SILVA, 2014, p. 254).

Ainda para destacar, pode-se dizer que:

O reconhecimento da liberdade religiosa pela Constituição denota haver o sistema jurídico tomado a religiosidade como um bem em si mesmo, como um valor a ser preservado e fomentado. Afinal, as normas jusfundamentais apontam para valores tidos como capitais para a coletividade, que devem não somente ser conservados e protegidos, como também ser promovidos e estimulados. [...] Entende-se, assim, **a preocupação do constituinte em**

garantir o culto e as liturgias das religiões (art. 5º, VI, da CF), bem como, **e em decorrência, a imunidade tributária que institui no art. 150, VI, b, do Texto Magno.** (MENDES, 2008, p. 419-420, grifo nosso).

Assim, a postura do Estado deve ser o mais neutro possível, para que não venha caracterizar um entrelaçamento entre Estado e Igreja, mas tão somente a proteção por parte daquele em relação a esta, a fim de dar efetivo cumprimento à liberdade religiosa.

3.2 Conceitos de entidade e templos de qualquer culto.

Vale destacar que em relação à expressão “culto”, que “é a manifestação religiosa, cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, [...] no texto constitucional. Assim, o culto deve prestigiar a fé os valores transcendentais que a circundam [...]”. (ELALI, 2011, p. 262).

“A expressão abrange quaisquer formas de religiosidade e quaisquer religiões: católica, protestante, evangélica, maometana, budista, ritos africanos, candomblé etc. Não cabe qualquer forma de discriminação”. (DIFINI, 2008, p. 107).

Paulo de Barros Carvalho diz que a imunidade abrange “todas as formas racionalmente passíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambótica, extravagantes ou exóticas que sejam”. (2013, p. 195).

Não se deve esquecer que o artigo 19, I, da Constituição Federal, veda aos entes federados, estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Percebe-se que contrapondo o artigo 19, I, com o artigo 150, VI, “b”, ambos da Constituição Federal de 1988, vê-se que há uma grande diferença entre vedação para estabelecer, subvencionar cultos religiosos ou igrejas, e imunizar.

Para Ricardo Lobo Torres aquela “norma não conflita com a imunidade tributária porque o objetivo da Constituição é impedir a atividade discricionária dos entes públicos em assuntos ligados às religiões, o que acontece com as subvenções e não com as imunidades”. (2000, p. 64).

É importante ressaltar que deve-se pensar no templo como a própria instituição religiosa, como a própria pessoa jurídica que promove a manifestação

organizada de religiosidade, decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 325822, sendo que alguns doutrinadores entendem de forma diversa, para isso é necessário pontuarmos o entendimento sobre o vocábulo “templo” bem como a sua abrangência, os quais passam-se a serem analisados.

Sacha Calmon Navarro Coelho conceitua templo da seguinte forma:

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

[...]

O templo, dada à isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária. (2006, p. 331-332, grifo do autor).

Nesse mesmo sentido Aliomar Baleeiro pontua que:

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão *inter vivos*, se não existisse a franquia inserida na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou presenças adequadas àquele fim, ou se utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. (2003, p. 311, grifo do autor).

“Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto”. (MACHADO, 2013, p. 291).

“Os templos de qualquer culto não são, de rigor, na dicção constitucional, os prédios onde os cultos se realizam, mas as próprias Igrejas. [...] As Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição.” (PAULSEN, 2005, p. 262).

Por essa razão Lúcia Helena Briski Young diz que “entende-se que o templo não possui patrimônio, renda e serviços, mas sim, a pessoa jurídica mantenedora”. (2008, p. 68).

Sendo assim, pode-se concluir que, o templo não é apenas o local físico, o imóvel no qual é professada a religião, prevalece o entendimento que o templo é

na verdade a instituição, a entidade, assim, quem tem a imunidade é a instituição e não apenas o templo. Então, uma associação uma pessoa jurídica constituída para propagar determinada religião, a imunidade aproveita-se à pessoa jurídica, ao patrimônio, as rendas, as atividades vinculadas a suas atividades essenciais. (SABBAG, 2013, p. 333).

É oportuno ressaltar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, alcança somente impostos, ou seja, interpreta-se restritivamente à impostos, não podendo ser estendida às taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou até mesmo parafiscais e aos empréstimos compulsórios. (ALEXANDRE, 2013, p. 161).

É o que afirma José Cretella Jr., “quanto às taxas e às contribuições de melhoria, os templos são tão tributáveis como qualquer outro imóvel: taxas de água e esgoto, contribuições de melhoria pela pavimentação da rua, taxas de obras”. (1999 apud YOUNG, 2008, p. 69).

Não se deve furtar de transcrever o julgado do Supremo Tribunal Federal acerca do tema supracitado, especificamente em relação à contribuição sindical pelas entidades religiosas, como segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. **A imunidade** do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. **A contribuição é espécie tributaria distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical**, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), **assim não abrangida pela imunidade** do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 129930, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 07/05/1991, DJ 16-08-1991 PP-10788 EMENT VOL-01629-02 PP-00257 RTJ VOL-00136-02 PP-00846). (BRASIL, 2015q, grifo nosso).

Desta forma, entende o Supremo que a imunidade é relativa somente à impostos, pois esta não se confunde com a contribuição sindical, portanto não abrangida pela imunidade.

3.3 Entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Várias são as controvérsias que chegaram ao Supremo Tribunal Federal

referente ao tema, ainda que seja disputado voto a voto entre os Ministros, o posicionamento majoritário destes têm sido pela interpretação amplíssima estendendo a imunidade de forma bem lassa, com o fundamento de que a imunidade está intrinsecamente aglutinada com o direito e garantia fundamental da liberdade de crença e culto.

É o que será apreciado por meio dos seguintes julgados, os quais passam a serem analisados na sequência.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal em relação aos imóveis utilizados como residência, escritórios dos pastores e padres, a imunidade é estendida a esses imóveis, ou seja não afasta a imunidade, apesar de se tratar da imunidade da alínea “c”, o Supremo aplica da mesma forma para a alínea “b”, como segue o seguinte julgado:

IMUNIDADE - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMÓVEIS - ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", § 4º da Constituição Federal. (RE 221395, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 08/02/2000, DJ 12-05-2000 PP-00028 EMENT VOL-01990-02 PP-00353). (BRASIL, 2015r).

Referente aos imóveis alugados à terceiros o entendimento do Supremo Tribunal Federal também é de que a imunidade é estendida à esses imóveis e as rendas auferidas com a locação, como segue o seguinte julgado:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. 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. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. **Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados**, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014). (BRASIL, 2015s, grifo nosso).

Segundo o julgado supracitado, pela dicção do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não seria todo o patrimônio acobertado pela imunidade, apenas bens, rendas ou serviços relacionados com as atividades

essenciais da entidade imune. Segundo o Supremo Tribunal Federal o § 4º serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. Ou seja, geralmente o que vale para os templos, vale também para as instituições filantrópicas.

Atualmente o Supremo Tribunal Federal entende que a interpretação deve-se dar de forma ampla para esta imunidade a fim de dizer que: mesmo que o imóvel esteja alugado à terceiro, se o valor do aluguel for reinvestido, destinado às atividades religiosas, aquele imóvel locado estaria sim abarcado pela imunidade. Vez que o imóvel seria uma fonte de renda para a propagação daquela atividade religiosa, desta forma a relação com o imóvel locado é indireta, é dele que se retira os recursos para manter, subsidiar, viabilizar a atuação da instituição imune.

O Supremo Tribunal Federal adota esta corrente, aplicando a súmula 724 do STF. Tal súmula foi editada para a alínea "c" (partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social), porém com a equiparação entre as alíneas trazida pelo § 4º, o Supremo aplica tal súmula também à alínea "b" (templos de qualquer culto):

Súmula do STF – 724 - Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. (BRASIL, 2015t).

Desse entendimento, surge a edição do seguinte enunciado por parte do Supremo Tribunal Federal:

Informativo nº 295 do STF
Imunidade Tributária de Templos

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, 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: ... b) templos de qualquer culto. ... § 4º As vedações expressas no incisos VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas"). Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins,

entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico. (BRASIL, 2015u).

A partir desse entendimento o Supremo Tribunal Federal estende a imunidade a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. É um caso que além dos imóveis alugados, discutia-se a imunidade de lotes vagos e alguns que eram prédios comerciais alugados a terceiros. Sobre os prédios alugados a terceiros, se os recursos forem vertidos à atividade religiosa, permanece a imunidade. E também em relação ao prédio vago o Supremo acabou estendendo a imunidade para ele também.

A propósito vago não é um bom critério para afastar a imunidade, ou seja, se Igreja possui terreno vago e está juntando recursos para construir um templo ali, não é razoável cobrar IPTU da Igreja neste íterim. Vale destacar que terreno vago não se confunde com terreno baldio, este seria o terreno abandonado, sem qualquer destinação atual nem previsão de destinação futura, aí sim poderia afastar a imunidade.

É o entendimento do Supremo Tribunal Federal conforme o seguinte julgado:

EMENTA - Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. IPTU. Imunidade. Condicionante da vinculação às finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. Integração do julgado. 1. A vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio e a renda das entidades reconhecidamente de assistência social que estejam vinculados às suas finalidades essenciais é uma **garantia constitucional. Por seu turno, existe a presunção de que o imóvel da entidade assistencial esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais. 2. O afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. 3. Embargos de declaração acolhidos para integrar o julgado, sem efeitos modificativos. (AI 746263 AgR-ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 13-12-2013 PUBLIC 16-12-2013). (BRASIL, 2015v, grifo nosso).**

Então, se o imóvel é do ente imune a presunção é de que o imóvel será utilizado para as finalidades daquela instituição. Assim, incumbe ao município trazer

as provas feitas na via administrativa que afastaram a imunidade.

Outra questão importante a ser pontuada é em relação à imunidade aos cemitérios, mas os cemitérios podem ser considerados um templo de qualquer culto?

A resposta dada pelo Supremo Tribunal Federal foi depende.

Neste caso julgado pelo Supremo envolvia a criação de uma entidade filantrópica, ligada a uma instituição religiosa para administrar um cemitério destinado às pessoas que professavam determinada religião. Neste caso não havia finalidade lucrativa, e ainda que eventualmente houvesse arrecadação de recursos, se destinariam à manutenção do cemitério. E aí começou a discussão se cemitério poderia ser considerado “templo de qualquer culto” ou não.

A posição do Supremo foi a seguinte: os cemitérios que representam extensões de instituições religiosas estão imunes, conforme julgado a baixo:

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. (RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340). (BRASIL, 2015w, grifo nosso).

Sendo que foi editado o seguinte informativo:

Informativo nº 507 do STF

Imunidade Tributária: Cemitérios e Extensões de Entidades de Cunho Religioso.

O Tribunal deu provimento a recurso extraordinário interposto pela Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico contra acórdão da Câmara Cível Especializada do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que entendera que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da CF não se aplicaria aos cemitérios, porque estes não poderiam ser equiparados a templos de culto algum. Distinguindo a situação dos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso da daqueles que são objeto de exploração comercial por empresas que alugam ou vendem jazigos, asseverou-se que apenas a primeira hipótese estaria abrangida pela aludida imunidade tributária. Considerou-se que o cemitério analisado seria uma extensão da capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no mesmo imóvel, e que a recorrente seria uma entidade

filantrópica sem fins lucrativos, titular do domínio útil desse imóvel, dedicada à preservação da capela, do cemitério e dos jazigos, bem assim do culto da religião anglicana professada nas suas instalações. Reportou-se ao que decidido no RE 325822/SP (DJU de 14.5.2004), no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, b, da CF contemplaria não apenas os prédios destinados ao culto, mas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nesse preceito, e que a regra do seu § 4º serviria de vetor interpretativo dos textos das alíneas b e c do seu inciso VI. Assim, tendo em conta tratar-se, na espécie, de mesmo imóvel, parcela do patrimônio da recorrente, entendeu-se que o cemitério seria alcançado pela garantia contemplada no art. 150, a qual seria desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I, todos da CF. Aduziu-se, ao final, que a imunidade dos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da proteção aos locais de culto e a suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Daí, da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo dos referidos artigos, concluiu-se que, no caso, o IPTU não incidiria. (BRASIL, 2015y).

Neste caso o Supremo entendeu que sim, porque se tratava de uma instituição filantrópica, sem finalidade lucrativa, que não distribuía parcela de seu capital para as pessoas que integravam a instituição, era uma instituição ligada à uma igreja, uma religião, onde eram sepultadas as pessoas que professavam aquela religião. O Supremo entendeu que o cemitério era uma extensão da própria entidade religiosa imune.

Já em relação aos cemitérios explorados por particular, com finalidade lucrativa, sem a reversão de recursos para a entidade religiosa, não haveria o reconhecimento da imunidade - a maioria dos votos até o momento é pelo não reconhecimento da imunidade nos moldes do informativo nº 507 do STF, conforme anexo A.

Nesta ocasião o Ministro Barbosa ponderou: o imóvel não é da igreja, quem explora a atividade não é a igreja, os valores arrecadados não são vertidos à uma igreja, o cemitério não está ligado a uma religião, qualquer pessoa poderia ser sepultada lá, então não dá para considerar o cemitério como templo de qualquer culto. Ora, o imóvel é de um particular que ali explora atividade econômica, e isto gera lucro e estes lucros não são destinados a qualquer entidade religiosa.

O Ministro Ayres Brito votou em sentido oposto, disse que o cemitério em si já seria um local sagrado e deveria estar acobertado pela imunidade (posição minoritária).

Desta forma, até o presente momento 05 (cinco) Ministros votaram em não estender a imunidade, com o argumento prevalecente de que o imóvel não está ligado à nenhuma religião, e em sentido contrário 01 (um) Ministro votou a favor da

imunidade, o qual ainda se encontra pendente de finalização, sendo que acredita-se que ao final das votações prevalecerá a negativa de imunidade sobre cemitérios explorados por particulares.

4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DOS ESTADOS DE SANTA CATARINA, PARANÁ E RIO GRANDE DO SUL

Para ultimar o presente trabalho de pesquisa, investiga-se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto no contexto da Constituição Federal de 1988, analisa-se a interpretação do Supremo Tribunal Federal e, a abrangência que a Corte atribui à este instituto a partir do Recurso Extraordinário nº. 325822.

Na sequência, averigua-se o entendimento e a aplicação dos Tribunais dos Estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, acerca do instituto imunidade dos templos de qualquer culto.

4.1 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista na Constituição de 1988.

Imunidade tributária dos templos de qualquer culto segundo Pedro Lenza são:

Garantias asseguradas ao contribuinte, a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir **impostos** sobre templos de qualquer culto. Essa regra se mostra de grande relevância, pois impede que o Estado utilize, eventualmente, de seu poder de tributar para *embaraçar o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas* (art. 19, I). (2014, p. 1086, grifo do autor).

Eduardo Sabbag afirma que a “imunidade, diz-se que esta prevê a intributabilidade das religiões como um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos os impostos, independentemente da *extensão da igreja* ou do seu *número de adeptos*.” (2013, p. 324, grifo do autor).

Neste mesmo sentido Alexandre de Moraes diz que “Trata-se, pois de garantia instrumental à liberdade de crença e culto religiosos prevista no art. 5º, VI, do texto constitucional, **cuja finalidade é impedir a criação de obstáculos econômicos** – por meio de impostos – à realização de cultos religiosos.” (2014, p. 916, grifo nosso).

A Constituição Federal de 1988 tem expressado:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]
 VI - instituir impostos sobre:
 [...]
 b) templos de qualquer culto;
 [...]
 (BRASIL, 2015z).

Esta imunidade tem por finalidade proteger a liberdade religiosa, conforme artigo 5º, VI, VII e VIII, da Constituição Federal. Aqui há uma correlação entre a imunidade e um direito fundamental, pois o seu objetivo é a proteção da liberdade de religião, e como tal pode-se afirmar que tal imunidade representa uma cláusula pétrea que não pode ser suprimida sequer por Emenda Constitucional, pois a supressão da imunidade seria tendente a abolir a liberdade de religião, o qual é um direito individual e uma garantia fundamental com status de cláusula pétrea, conforme artigo 60, §4º, IV, da Constituição Federal de 1988.

Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b). (CARVALHO, 2013, p. 194-195).

Sobre o tema da liberdade religiosa Kiyoshi Harada, em sua obra *Direito Financeiro e Tributário* afirma que:

A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Por isso, em todas as Constituições, nos respectivos preâmbulos, encontram-se referências invocando a proteção de Deus: "Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte... promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte...". (2010, p. 371).

O fundamento constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é a liberdade religiosa. (TORRES, 2000, p. 64).

Para Luciano Amaro:

O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa (...), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes. (2013, p. 176, grifo do autor).

Em relação a imunidade dos templos e garantia da liberdade de culto o Professor Leandro Paulsen pontua da seguinte forma:

A imunidade a impostos que beneficia os “templos de qualquer culto” abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto “por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus”. (2012, p. 70).

Assim, a Constituição Federal de 1988 reserva espaço à imunidade tributária dos templos de qualquer culto em dois pontos, alínea “b” e § 4º do inciso VI no artigo 150, a fim de garantir a liberdade religiosa por meio deste instituto.

4.2 Interpretação e abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, § 4º, afirma que as vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Em relação à extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, interpretação e abrangência no que concerne às propriedades, terrenos, sejam eles contíguos ou não, com base no artigo 150, § 4º, da Constituição Federal de 1988, passar-se-á a ser pontuado na sequência.

A tese que defende uma interpretação ampliada da imunidade está baseada no conceito do “templo” como “entidade” e não como o local físico onde se realizam as cerimônias, celebrações religiosas em geral, como assinalado anteriormente o entendimento de Aliomar Baleeiro.

No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho afirma que “somos por uma interpretação extremamente lassa [...] também há de prevalecer uma exegese bem larga”, entende o referido autor que sempre deve-se observar, que a relação da imunidade das rendas, serviços ou o patrimônio, devem estar em harmonia com as atividades essenciais das entidades, caso contrário não se estende a imunidade. (2013, p. 195).

Na mesma esteira, afirma Ercia Rodrigues de Souza que, “a imunidade

alcança no que se refere à propriedade, não só o templo, em si considerado, mas todos os necessários anexos, como a casa paroquial, pastoral, conventos seminários, etc.”. (2003, p. 135).

Para corroborar com o posicionamento dos autores citados anteriormente, traz-se à lume o entendimento de Roque Antonio Carrazza acerca do tema, o qual nos diz que:

[...] a imunidade do art. 150, VI, "b", da CF **deve ser interpretada com vistas largas**. Mais que o templo propriamente dito - isto é, o local destinado a cerimônias religiosas -, **o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja)**, além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias etc). (2013, p. 855, grifo nosso).

Kiyoshi Harada registra que, “a Constituição, ao se referir a templos de qualquer culto, colocou sob o manto da imunidade não só o prédio onde se realiza a prática religiosa, como também o próprio culto, sem qualquer distinção de ritos.”. (2008, p. 204).

Ainda para finalizar o posicionamento desta corrente doutrinária pode-se afirmar que “a imunidade relativa aos “templos de qualquer culto” só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas.”. (BALEIRO, 2003, p. 311).

Em sentido contrário à corrente supracitada, e entendendo que a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser interpretada restritivamente, ou seja, não se deve ampliar o seu alcance, tem-se o posicionamento de Pontes de Miranda, o qual assinalado anteriormente.

Seguindo o mesmo entendimento em relação a interpretação restritiva, Hely Lopes Meirelles, grande jurista brasileiro, largamente reconhecido como um dos principais doutrinadores do Direito Administrativo e do Direito Municipal Brasileiro concorda em partes, com Aliomar Baleeiro e em partes com Pontes de Miranda, afirma que:

As imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal. Assim, quando a Constituição da República declara imunes de impostos os templos de qualquer culto (art. 150, VI, 'b'), **não se há de estender essa imunidade às taxas e contribuições (que não são impostos), nem aplicá-las aos demais bens das Igrejas que não sejam recintos de culto (templos) e seus anexos (casas paroquiais, sede de congregações religiosas, e outras dependências institucionais**

dos cultos, sem abranger, todavia, as casas para locação, os terrenos aforados e outros bens não destinados a práticas religiosas, embora pertencentes à administração das seitas ou cultos). (2000, p. 172, grifo nosso).

Um tanto mais extremista, Zelmo Denari, traz à lume a ideia de que a imunidade tributária não beneficia as dependências agregadas ao templo, haja vista que o texto constitucional somente se refere ao templo, e deve ser interpretado literalmente, corolário disso, aos terrenos, bens e rendas auferidas pelo templo, a extensão da imunidade tributária não se deve aplicar. (2008, p. 173).

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, em relação ao IPTU, o município não poderá tributar os prédios ou terrenos onde se estabelecem os cultos, porém poderá “tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc.” (2006, p. 332).

Nesse mesmo sentido “prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados.” (MACHADO, 2013, p. 291).

Em relação a esses bens imóveis de propriedade das entidades religiosas alugados à terceiros, o qual não está relacionado com as finalidades essenciais da entidade, Kiyoshi Harada diz que:

Determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, a incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio esta ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa. (2010, p. 371).

Vale ainda ressaltar que a distância entre restringir e ampliar a imunidade é uma linha tênue, a qual separa esses dois institutos, pois como afirma Hugo de Brito Machado:

Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve amplia-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo a pratica do culto religioso. Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados a manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita ha pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. (2013, p. 292).

Se fossem permitidas tais situações, o professor Eduardo Sabbag adverte que “este templo assumiria a feição de uma verdadeira “imobiliária celestial”, não se fazendo justiça ao lhe estender a benesse constitucional, que agride a *isonomia* e os princípios basilares da *livre concorrência* (art. 170, IV c/c art. 173, § 4º, CF)”. (2013, p. 339, grifo do autor).

4.3. Aplicação dos Tribunais de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul sobre Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto.

Em que pese à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tema da presente monografia, o Supremo Tribunal Federal modificou o seu entendimento em relação à extensão da imunidade, o qual se mostrava um tanto mais restritivo em relação à questões que envolve o tema “imunidade tributária religiosa”, ampliando o seu alcance, com fundamento na liberdade religiosa, a fim de dar cumprimento ao que estabelece a Constituição Federal de 1988, modificação dada a partir do Recurso Extraordinário 325822, o qual transcreve-se:

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 art. 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. (RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246). (BRASIL, 2015a1, grifo nosso).

O presente julgado trata especificamente de terrenos vagos, e imóveis da instituição religiosa locados à terceiros. Apesar desta decisão não ser de repercussão geral ou ter sido editado súmula vinculante sobre a matéria em questão, a partir deste entendimento, abriu-se um precedente a ser utilizados pelas instituições religiosas para ingressarem em juízo a fim de garantir o direito de estender a imunidade tributária sobre “todas” as rendas, patrimônios e serviços, desde que relacionadas às atividades fins da instituição.

Desta forma no presente trabalho passa-se a analisar e expor a evolução

e o atual entendimento da jurisprudência dos Tribunais dos Estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, tendo como paradigma o julgado supracitado.

A fim de realizar as análises jurisprudências, foram feitas pesquisas utilizando-se do mecanismo de busca nos bancos de dados de cada tribunal – Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul – por meio dos seguintes endereços eletrônicos:

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina: <http://www.tjsc.jus.br/>;
Tribunal de Justiça do Estado do Paraná: <https://www.tjpr.jus.br/>; Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul: <http://www.tjrs.jus.br/site/>.

Em relação ao período de pesquisa, utilizaram-se decisões dos últimos 05 (cinco) anos, considerando a publicação dos julgados, levou-se também em consideração somente acórdãos – excluídas as decisões monocráticas –, bem como decisões de natureza cível e criminal.

A explanação será feita de forma crescente, ou seja, da menor para a maior, à contar pela quantidade de acórdãos encontrados na pesquisa realizada, na forma de tabela, com as nomenclaturas “Mecanismo de pesquisa”, para indicar os caracteres do comando de busca e, “Resultados encontrados”, para indicar a quantidade de acórdãos localizados, iniciando-se pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, após pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná e, por último, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

Tabela 1 – Resultados encontrados no Tribunal de Justiça de Santa Catarina

Mecanismo de pesquisa	Resultados encontrados
Imunidade religiosa	08 acórdãos encontrados
Imunidade tributária templos	Nenhum resultado encontrado
Imunidade templos religiosos	Nenhum resultado encontrado

Imunidade templos qualquer culto	Nenhum resultado encontrado
Tributação templos qualquer culto	Nenhum resultado encontrado
Tributos templos qualquer culto	Nenhum resultado encontrado
Tributação templos religiosos	Nenhum resultado encontrado
Tributos templos religiosos	Nenhum resultado encontrado
Impostos templos religiosos	02 acórdãos encontrados

Data parâmetro: 01/01/2011 à 31/10/2015

Foram encontrados e analisados o total de 10 (dez) acórdãos no banco de dados do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, os quais, 01 (um) acórdão versa sobre o IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, 03 (três) acórdãos versam sobre o ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e 06 (seis) acórdãos versam sobre o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo que 01 (um) acórdão que versa sobre o IPTU também tratou sobre a Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos.

O posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina está em consonância com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ou seja, a interpretação aplicada pelo Tribunal é no sentido de dar ampla imunidade às entidades religiosas, em relação à cobrança de IPTU sobre os imóveis de propriedade da instituição, tanto os ocupados como os terrenos vagos e aos imóveis locados à terceiros, a fim de angariar fundos para manutenção da entidade religiosa, bem como a imunidade sobre o IPVA. Observa-se que em todos os casos as decisões foram unânimes em favor das instituições religiosas.

Desta forma contrariando posicionamento doutrinário como de Machado que diz:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados a manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. **A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso.**

Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. (2013, p. 292, grifo nosso).

Bem como o entendimento de Sabbag o qual afirma que o “templo assumiria a feição de uma verdadeira “imobiliária celestial”, não se fazendo justiça ao lhe estender a benesse constitucional”. (2013, p. 339).

Ainda, para ratificar Harada diz que “determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, a incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio esta ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa. (2010, p. 371).

Para finalizar e corroborar com os autores acima expostos deve-se “tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc.” (COELHO, 2006, p. 332).

Ademais cabe ressaltar algumas particularidades em relação a 03 (três) julgados, o qual passam-se a serem pontuados a seguir.

Primeiro acórdão:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS NAS FATURAS DE ENERGIA ELÉTRICA. INSTITUIÇÃO RELIGIOSA. LEI ESTADUAL QUE VEDA TAL COBRANÇA (LEI N. 15.314/2010). IMUNIDADE ASSEGURADA PELO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "B", § 4º, DA CRFB/88 QUE DEVE SER INTERPRETADA DE FORMA AMPLA. PRECEDENTES DO STF. DECISÃO MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. Nos termos do art. 150, inciso VI, alínea "b", § 4º, da Constituição Federal, é imperioso garantir a máxima efetividade à imunidade tributária às instituições religiosas, dada a natureza dos serviços prestados à sociedade, que merecem todo o apoio do Estado, cuja finalidade compreende a diminuição das desigualdades sociais. Destarte, o comando do art. 1º da Lei n. 15.314/2010 deve ser interpretado de forma a assegurar a benesse não só aos imóveis destinados ao culto, mas, também, àqueles imóveis utilizados para consecução das atividades essenciais das igrejas. (TJSC, Agravo de Instrumento n. 2013.035854-7, de Joinville, rel. Des. Sérgio Roberto Baasch Luz, j. 18-03-2014). (SANTA CATARINA, 2015a, grifo nosso).

O acórdão refere-se a um agravo de instrumento interposto pelo Estado de Santa Catarina contra decisão interlocutória, o qual foi negado provimento, sendo que reconhecida a “isenção” sobre o ICMS na fatura de energia em favor da instituição religiosa, ou seja, a imunidade não foi concedida por força Constitucional,

mas concedida a isenção por força do artigo 1º, da Lei Estadual n. 15.314/2010, *ipsis litteris*:

Art. 1º. Fica proibida a cobrança de ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa. (SANTA CATARINA, 2015b).

Porém é de consenso doutrinário que a “entidade é contribuinte de fato, pois é a entidade destinatária dos serviços, devendo pagar o preço do serviço, fixado por ato governamental, no qual está embutido o ICMS.” (SABBAG, 2013, p. 316).

Não destoando, Ricardo Alexandre, afirma que:

Registre-se que a situação não era abrangida pela imunidade religiosa, uma vez que os contribuintes de direito do tributo seriam as respectivas concessionárias e não a igreja, mera consumidora do serviço (de água ou telefone) ou da mercadoria (gás ou energia elétrica). Assim, a hipótese era de incidência do ICMS. (2013, p. 145).

O Supremo Tribunal Federal nesse mesmo sentido diz que “a imunidade prevista no art. 150, VI, [...] está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito, não abarcando o contribuinte de fato.” (BRASIL, 2015b1).

A imunidade não se aplica quando o ente imune for o contribuinte de fato do tributo. A imunidade tributária aplica-se apenas quando o ente imune for contribuinte de direito do tributo, ou seja, a entidade religiosa que não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviço de energia elétrica não tem benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato.

Segundo acórdão:

APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. REJEIÇÃO LIMINAR EM FACE DA AUSÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO. DEDUÇÃO, TODAVIA, DE MATÉRIA COGNOSCÍVEL OBJETIVAMENTE (LEGITIMIDADE E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA). ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO COMO SE EXCEÇÃO FOSSE. OBSERVAÇÃO DO PRIMADO DA EFICIÊNCIA E DA ECONOMIA PROCESSUAL. IPTU. **LEGITIMIDADE PASSIVA DECORRENTE DA SIMPLES POSSE. ENTIDADE RELIGIOSA.** IMUNIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA (ART. 150, VI, B, DA CR). BENEFÍCIO QUE ALCANÇA INCLUSIVE OS **BENS VOCACIONADOS AOS FINS RELIGIOSOS** (STF, ARE 658.080-AGR/SP, REL. MIN. LUIZ FUX). AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO QUANTO À FINALIDADE DO USO. EXECUÇÃO EXTINTA. **RECURSO PROVIDO.** INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. Em sede de execução fiscal, a garantia do juízo

permanece condição de admissibilidade dos embargos à execução, nos termos do art. 16, § 1.º, da Lei n.º 6.830/80. De toda sorte, a temática deduzida nos embargos - legitimidade e imunidade tributária - é daquelas cuja discussão se admite em sede de exceção à executividade (STJ, (AgRg nos Edcl no REsp 1.339.353/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Decisão de 13.11.12). Sendo assim, considerando que o Município não questiona objetivamente a destinação do imóvel - se vocacionados ao fim da entidade - e sobretudo que a matéria poderia ser revisitada adiante pela via excepcional (uma vez que a extinção dos embargos se deu sem a cognição meritória), é oportuno o conhecimento da matéria como se deduzida em sede de exceção à executividade, em face do primado da eficiência e da economia processual. Conforme orienta a reiterada jurisprudência do STF, a imunidade prevista pelo art. 150, VI, b, da CR deve ser observada de modo amplo, alcançando não apenas os bens diretamente utilizados pela entidade imune, mas aqueles dos quais se vale para realização de sua natural vocação. Assim, presumindo-se a utilização do bem para implemento de sua finalidade, e não sendo questionada objetivamente pelo Município sua utilização, é de ser reconhecida a imunidade (ARE 658.080-AgR/SP, Rel. Min. Luiz Fux). (TJSC, Apelação Cível n. 2013.034194-4, de Palmitos, rel. Des. Ricardo Roesler, j. 27-03-2014). (SANTA CATARINA, 2015c, grifo nosso).

O segundo acórdão, trata de apelação interposta por entidade religiosa em face de decisão que extinguiu embargos à execução em relação a imunidade sobre o IPTU, o qual é cediço na jurisprudência local quanto aos imóveis de “propriedade” da instituição religiosa, porém o julgamento em tela trata de imóvel de terceiro, mas de “posse” da entidade religiosa.

A fim de elucidar a questão é necessário distinguir as imunidades subjetivas das imunidades objetivas. “As primeiras são estabelecidas em razão de certas pessoas, como, por exemplo, as que contemplam os partidos políticos. As segundas, as objetivas, são as que se relacionam à matéria tributável.” (PAULSEN, 2005, p. 255).

Não destoando, Ricardo Alexandre, afirma que:

O legislador constituinte, ao estabelecer as imunidades, toma como base parâmetros que podem levar em consideração as pessoas beneficiadas pela exceção (imunidades subjetivas); os objetos cuja tributação é impedida (imunidades objetivas) ou as duas coisas ao mesmo tempo (imunidades mistas). (2013, p. 151).

A instituição religiosa é pessoa jurídica de direito privado, consequência disto está abrangida pela imunidade subjetiva. Em relação às imunidades subjetivas, excluem das imposições certas pessoas, artigo 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’, da Constituição Federal de 1988. (ALEXANDRE, 2013, p. 151).

Porém, no caso em tela a imunidade reconhecida à instituição religiosa foi

a “imunidade objetiva”, em razão da posse do objeto – imóvel – com o fundamento de que presume-se da utilização do bem para complemento de sua finalidade, o qual se vale para exercer sua vocação natural.

Terceiro acórdão:

EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - SENTENÇA REFORMADA - "EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE" - JULGAMENTO COM BASE NO ART. 515, § 3º, DO CPC - IPTU - IMUNIDADE CONFERIDAS AOS TEMPLOS RELIGIOSOS - **TAXA DE COLETA DE RESÍDUOS SÓLIDOS - LEI MUNICIPAL QUE DISPENSA A COBRANÇA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS** - TAXA DE SERVIÇOS URBANOS - ILEGALIDADE DA EXAÇÃO - PROCEDÊNCIA DOS PEDIDOS PARA RECONHECER A NULIDADE DAS EXAÇÕES. A Constituição Federal prevê que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios" (art. 150) "instituir impostos sobre" (inciso VI) "b) templos de qualquer culto" (alínea 'b)'), sendo que "as vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas" (§ 4º). A Lei Complementar Municipal n. 480, de 20 de dezembro de 2013, ratifica o que já previa a Lei Complementar Estadual n. 007, de 6 de janeiro de 1997, dizendo que "ficam dispensados do pagamento das taxas adjetas à propriedade, lançadas no carnê de cobrança do IPTU, enquanto mantiverem as condições próprias de cada situação" "os imóveis utilizados como templos de qualquer culto religioso, quando destinados exclusivamente a esta finalidade" (inciso II). A taxa de serviços urbanos prevista no art. 308, da Consolidação das Leis Tributárias do Município de Florianópolis, concernente a limpeza e conservação de calçamento, por não atender aos requisitos de especificidade e divisibilidade, incorre em inconstitucionalidade por afronta ao art. 150, inciso II, da CF/88 e, por isso, não pode ser exigida do munícipe. (TJSC, Apelação Cível n. 2013.071783-7, da Capital, rel. Des. Jaime Ramos, j. 15-05-2014). (SANTA CATARINA, 2015d, grifo nosso).

O terceiro acórdão, trata de apelação interposta pelo Município de Florianópolis contra decisão de juízo *a quo*, o qual reconheceu a dispensa de cobrança de Taxa de Resíduos Sólidos da instituição religiosa.

É de entendimento doutrinário que “será perfeitamente crível que sobre a propriedade dos templos não incida o IPTU, mas que haja normal incidência de uma *taxa de coleta de lixo*”. (SABBAG, 2013, p. 296).

Ainda Eduardo Sabbag:

Não é demasiado lembrar que a imunidade para os templos de qualquer culto trata da desoneração de **impostos** que possam recair sobre a propriedade daqueles bens imóveis. Nessa medida, não estão exonerados os demais tributos, diversos dos impostos, que terão a normal incidência, pois, “uma vez que o texto constitucional fala em ‘impostos’, relaciona-se ao fato de tal imunidade [...] não se aplicar às **taxas**”. (2013, p. 330, grifo do autor).

Entretanto, no caso específico, a desoneração da taxa em comento se deu por força de Lei Complementar Municipal n. 480, de 20 de dezembro de 2013, o qual em seu artigo 10 e incisos, dispensa o pagamento de taxas lançadas no carnê de cobrança de IPTU aos imóveis utilizados como templos de qualquer culto, neste caso específico, a desoneração tributária deu-se pela isenção.

Tribunal de Justiça do Estado do Paraná

Tabela 2 – Resultados encontrados no Tribunal de Justiça do Paraná

Mecanismo de pesquisa	Resultados encontrados
Imunidade religiosa	30 acórdãos encontrados
Imunidade tributária templos	18 acórdãos encontrados / 08 repetidos
Imunidade templos religiosos	05 acórdãos encontrados / todos repetidos
Imunidade templos qualquer culto	19 acórdãos encontrados / 18 repetidos
Tributação templos qualquer culto	Nenhum resultado encontrado
Tributos templos qualquer culto	02 acórdãos encontrados / 01 repetido
Tributação templos religiosos	Nenhum resultado encontrado
Tributos templos religiosos	01 acórdão encontrado / 01 repetido
Impostos templos religiosos	Nenhum resultado encontrado

Data parâmetro: 01/01/2011 à 31/10/2015

Foram encontrados e analisados o total de 42 (quarenta e dois) acórdãos no banco de dados do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, os quais, 06 (seis) acórdãos versam sobre o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, 03 (três) acórdãos versam sobre o ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, 03 (três) acórdãos versam sobre o ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos, 01 (um) acórdão versa sobre ISS –

Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e 30 (trinta) acórdãos versam sobre o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo que 04 (quatro) acórdãos que versam sobre o IPTU também tratou sobre a Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos.

Em linhas gerais, o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná está em consonância com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ou seja, a interpretação aplicada pelo Tribunal é no sentido de dar ampla imunidade às entidades religiosas, em relação à cobrança de IPTU sobre os imóveis de propriedade da instituição, principalmente aos imóveis ocupados e locados à terceiros, a fim de angariar fundos para manutenção da entidade religiosa, bem como a imunidade sobre o IPVA, ITBI e ISS. Observa-se que em todos os casos as decisões foram unânimes em favor das instituições religiosas.

Entretanto, em relação aos terrenos vagos e imóveis desocupados, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná entende que não deve ser estendida a imunidade, ou seja, a interpretação deve ser restritiva, com o fundamento de que nestes casos os imóveis não estão cumprindo com as finalidades essenciais das entidades religiosas, os quais passam-se a serem transcritos as ementas e tecer os devidos comentários.

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. **ENTIDADE RELIGIOSA. LANÇAMENTO DE IPTU SOBRE IMÓVEL DE SUA PROPRIEDADE. LOTE DE TERRENO URBANO VAGO.** ALEGADA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, 'B' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO.** AUTORA QUE NÃO COMPROVOU QUALQUER RELAÇÃO ENTRE O IMÓVEL TRIBUTADO E O DESENVOLVIMENTO DE SUAS FINALIDADES ESSENCIAIS, NOS TERMOS DO QUE DISPÕE O §4º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SENTENÇA MANTIDA. **RECURSO NÃO PROVIDO.** (TJPR – 1ª C.Cível – AC – 866600-8 – Londrina - Rel.: Dulce Maria Cecconi – Unânime - - J. 26.06.2012). (PARANÁ, 2015a, grifo nosso).

O referido acórdão trata de Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária, que a instituição religiosa ingressou contra o Município de Londrina em relação a incidência do IPTU sobre o imóvel de sua propriedade, ou seja, “seu patrimônio”, a qual foi negada pelo juízo *a quo*, irresignada com o resultado, a instituição interpôs recurso de Apelação junto ao tribunal, que por unanimidade de votos negou provimento, com fundamento de que o imóvel não estabelece qualquer relação direta ou indireta, entre o patrimônio da entidade e suas finalidades essenciais, por esta razão, no dizer do tribunal, é impossível conceder a

imunidade tributária sobre o imóvel em questão, qual seja, imóvel terreno vago – contrariando totalmente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, RE 325.822.

TRIBUTÁRIO. RECURSO. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. TAXA DE COLETA DE LIXO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. EXEGESE DO ARTIGO 150, IV, B, §4º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMÓVEL VAGO.DESVIO DE FINALIDADE. COMPROVAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURADA. Imunidade tributária. Para que o imóvel goze de imunidade tributária é necessário que seja enquadrado especificamente como patrimônio da embargante e esteja relacionado com suas finalidades essenciais. Recurso de apelação desprovido. (TJPR – 2ª C.Cível – AC – 1054602-6 – Curitiba - Rel.: Jurandyr Souza Junior – Unânime - - J. 25.06.2013). (PARANÁ, 2015b, grifo nosso).

O segundo acórdão, trata de recurso de Apelação interposta por instituição religiosa em face de sentença de juízo *a quo*, o qual afastou a imunidade em relação a incidência de IPTU sobre imóvel de sua propriedade, neste caso específico, o tribunal entende que o imóvel não deve estar acobertado pelo manto da imunidade tributária, em razão de o imóvel estar desocupado e posto à venda.

Entende, assim o tribunal, que a benesse constitucional não alcança a instituição, no caso em tela, para o tribunal a imunidade não é presumível, aplicando-se interpretação restritiva sobre a norma constitucional, desta forma – contrariando totalmente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, RE 325.822 – bem como decisão já discutida no próprio tribunal no ano anterior a esta, quando o tribunal definiu presumível que o imóvel tem destinação compatível com seus objetivos institucionais, conforme Reexame Necessário n. 829.916-1.

Cabe ainda ressaltar, que em relação aos imóveis cumprirem ou não com as finalidades essenciais, o tribunal por vezes decidiu de forma ambígua, por exemplo, em um determinado caso no ano de 2011, o tribunal decidiu que o ônus de comprovar eventual desvio de finalidade do imóvel, com vistas a afastar a imunidade tributária em favor da entidade religiosa, era do fisco, conforme Apelação Cível n.º 823.437-1; ou seja, presume-se que o patrimônio da entidade está abrangido pela imunidade. Em contrapartida no ano de 2012, o tribunal decidiu que o ônus da prova era da entidade religiosa, e afirmando que no caso concreto o RE 325.822 não serve de paradigma para tal benesse, conforme Apelação Cível n.º 918.519-7.

Ademais, merece observação algumas particularidades em relação à 02 (dois) julgados, os quais passam-se a serem pontuados a seguir.

Primeiro acórdão:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.359.982-5, DA COMARCA DE PONTA GROSSA – 1ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA DE ISENÇÃO C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – **ICMS – TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E IGREJAS** – ILEGITIMIDADE ATIVA – INOCORRÊNCIA – CONTRIBUINTE DE FATO QUE É AUTORIZADO A DISCUTIR A COBRANÇA DE TRIBUTOS REFERENTES A SERVIÇOS PÚBLICOS PRESTADOS POR CONCESSIONÁRIAS – ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO STJ A PARTIR DO JULGAMENTO DO RESP Nº 1299303/SC – ISENÇÃO DE ICMS SOBRE SERVIÇOS PÚBLICOS DE LUZ E TELEFONIA – **APELANTE: ESTADO DO PARANÁ. APELADO: CONGREGAÇÃO EVANGÉLICA LUTERANA SANTA CRUZ.** RELATOR REVISOR: DES. RUBENS OLIVEIRA FONTOURA. DES. SALVATORE ANTONIO ASTUTI PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA POSSIBILIDADE – LEI ESTADUAL 14.586/2004 – COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS – INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA – CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA – INAPLICABILIDADE DO ART. 1-F DA LEI 9494/1997 – PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS – AFASTAMENTO SOMENTE EM RELAÇÃO AO FUNREJUS – SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA – IMPOSSIBILIDADE – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO REEXAME NECESSÁRIO – CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA QUE DEVEM SER CALCULADOS DE FORMA EQUIVALENTE A COBRANÇA DO TRIBUTO – PRINCÍPIO DA ISONOMIA – APLICAÇÃO DO FCA PARA CORRIGIR MONETARIAMENTE O VALOR A SER RESTITUIDO ATÉ O TRÂNSITO DA SENTENÇA – APÓS DEVE SER UTILIZADO A TAXA SELIC – SENTENÇA PARCIALMENTE MODIFICADA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. (TJPR – 1ª C. Cível – ACR – 1359982-5 – Ponta Grossa - Rel.: Rubens Oliveira Fontoura – Unânime - - J. 09.06.2015). (PARANÁ, 2015c, grifo nosso).

Da mesma forma que ocorre no Tribunal de Santa Catarina, o acórdão refere-se a uma apelação cível e reexame necessário interposto pelo Estado do Paraná contra decisão de 1º. Grau, o qual foi negado provimento no que concerne ao afastamento da imunidade tributária, sendo reconhecida a “isenção” sobre o ICMS na fatura de energia e telefone em favor da instituição religiosa, ou seja, não há imunidade, pois imunidade é sempre concedida por força Constitucional, mas neste caso a desoneração foi concedida pela isenção, o qual é concedida por força da Lei Estadual n. 14.586/2004, nos mesmos moldes que ocorre no Estado de Santa Catarina, o qual transcrevem-se os artigos da referida lei, *ipsis litteris*:

Art. 1º. Fica proibida a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar através de contrato de locação ou comodato devidamente registrado, ou ainda, da justificativa de

posse judicial.

Art. 2º. São definidas, para efeito do artigo 1º, as contas relativas a imóveis ocupados por igreja ou templos de qualquer culto, devidamente registrados e reconhecidos pela autoridade competente através do alvará de funcionamento. (PARANÁ, 2015d).

Porém, como já assinalado anteriormente é de consenso doutrinário que a “entidade é contribuinte de fato, pois é a entidade destinatária dos serviços, devendo pagar o preço do serviço, fixado por ato governamental, no qual está embutido o ICMS.” (SABBAG, 2013, p. 316).

Ratificando, a imunidade não se aplica quando o ente imune for o contribuinte de fato do tributo. A imunidade tributária aplica-se apenas quando o ente imune for contribuinte de direito do tributo, ou seja, a entidade religiosa que não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviço de energia elétrica não tem benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato.

Segundo acórdão:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IPTU E TAXAS. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART.150, INCISO VI, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). FINALIDADE INSTITUCIONAL. PRESUNÇÃO RELATIVA QUE MILITA A FAVOR DA INSTITUIÇÃO. ÔNUS DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA DE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRECEDENTES DO STF. INOCORRÊNCIA. TAXA DE COLETA DE LIXO. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL (ART. 557, DA LC 82/2003). TAXA DE COMBATE A INCÊNDIO. COMPETÊNCIA ESTADUAL. CONVÊNIO ENTRE MUNICÍPIO E ESTADO. IRRELEVÂNCIA. ENUNCIADO Nº 06 E SÚMULA Nº 34, AMBOS DESTE TRIBUNAL. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJPR – 2ª C.Cível – AC – 1287409-0 – Foz do Iguaçu - Rel.: Stewalt Camargo Filho – Unânime - - J. 24.02.2015). (PARANÁ, 2015e, grifo nosso).

O acórdão acima, trata de apelação interposta pelo Município de Foz do Iguaçu contra decisão de juízo *a quo*, que nos mesmos moldes do acórdão do Tribunal de Santa Catarina reconheceu a dispensa de cobrança de Taxa de Resíduos Sólidos da instituição religiosa.

Como assinalado anteriormente, é de entendimento doutrinário que “será perfeitamente crível que sobre a propriedade dos templos não incida o IPTU, mas que haja normal incidência de uma *taxa de coleta de lixo*.” (SABBAG, 2013, p. 296).

Entretanto, no caso específico, a desoneração da taxa em comento se deu por força de Lei Complementar Municipal n. 82, de 2003, o qual em seu artigo 557, isenta o pagamento de taxas de coleta de lixo dos templos de qualquer culto.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

Tabela 3 – Resultados encontrados no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

Mecanismo de pesquisa	Resultados encontrados
Imunidade religiosa	38 acórdãos encontrados
Imunidade tributária templos	21 acórdãos encontrados / 15 repetidos
Imunidade templos religiosos	15 acórdãos encontrados / 15 repetidos
Imunidade templos qualquer culto	15 acórdãos encontrados / 14 repetidos
Tributação templos qualquer culto	12 acórdãos encontrados / 12 repetidos
Tributos templos qualquer culto	02 acórdãos encontrados / 02 repetidos
Tributação templos religiosos	09 acórdãos encontrados / 09 repetidos
Tributos templos religiosos	03 acórdãos encontrados / 01 repetido
Impostos templos religiosos	16 acórdãos encontrados / 16 repetidos

Data parâmetro: 01/01/2011 à 31/10/2015

Foram encontrados e analisados o total de 45 (quarenta e cinco) acórdãos no banco de dados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, os quais, 14 (quatorze) acórdãos versam sobre o ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, 03 (três) acórdãos versam sobre o ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos, 02 (dois) acórdãos versam sobre ISS – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e 27 (vinte e sete) acórdãos versam sobre o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo que 02 (dois) acórdãos que versam sobre o IPTU também tratou sobre a Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos e 01 (um) sobre o ITBI.

Do total dos acórdãos encontrados no mecanismo de busca, 01 (um) acórdão não se refere à “imunidade religiosa”, mas refere-se à “imunidade funcional

que gozam os Magistrados”, conforme acórdão de número 70045857976.

Cabe também ressaltar, que do total dos acórdãos encontrados no mecanismo de busca, 12 (doze) acórdãos não se referem à “imunidade religiosa”, da qual está prevista na alínea “b”, inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal vigente, mas referem-se à “imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”, prevista na alínea “c”, inciso VI, do artigo 150, da atual Constituição Federal, conforme acórdãos de números: 70047829148, 70049105083, 70050895168, 70052402146, 70054850524, 70060051711, 70060051497, 70061476644, 70059634121, 70059288340, 70061475711 e 70059081778.

Em linhas gerais, o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul está em conformidade com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ou seja, a interpretação aplicada pelo Tribunal é no sentido de dar ampla imunidade às entidades religiosas, em relação à cobrança de IPTU sobre os imóveis de propriedade da instituição, principalmente aos imóveis ocupados e locados à terceiros, a fim de angariar fundos para manutenção da entidade religiosa.

No mesmo sentido reconhecer a imunidade sobre o ITBI, ISS e ICMS, este último, imune quando a instituição importa mercadorias – não amparado pela imunidade quando as mercadorias são adquiridas no mercado interno, RN nº 70060239191. Observa-se que em todos os casos as decisões foram unânimes em favor das instituições religiosas.

Entretanto, em relação aos terrenos contíguos ou adjacentes, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul entende que não deve ser estendida a imunidade, ou seja, a interpretação deve ser restritiva, com o fundamento de que nestes casos os imóveis não cumprem com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS. TERRENOS ADJACENTES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA AFETAÇÃO DO BEM À ATIVIDADE ESSENCIAL DA ENTIDADE. ÔNUS PROBATÓRIO. PRESCRIÇÃO PARCIAL. NULIDADE DA CITAÇÃO AFASTADA. Inovação recursal não configurada. MÉRITO. A jurisprudência pátria, em discussões acerca da abrangência da benesse constitucional, tem realizado exegese ampliativa do artigo 150, VI, b, da Constituição Federal, fazendo incidir a imunidade tributária não somente sobre o imóvel em que se encontra o templo religioso, mas também sobre aqueles que servem de apoio à consecução das atividades. É necessário apenas que as edificações tenham a sua utilização associada à finalidade e ao funcionamento da entidade religiosa. Precedentes do STF. Não restou demonstrado que, à época das exações, o imóvel sobre o qual pleiteia o embargante a imunidade tivesse tal afetação. Inteligência do artigo

333, I, do CPC. PRESCRIÇÃO. Na forma do artigo 515, § 2º, do CPC, uma vez que objeto da inicial, e também por se tratar de matéria que pode ser conhecida de ofício, deve ser reconhecida a prescrição relativamente ao exercício de 1999, prosseguindo a execução quanto aos demais anos. Inocorrência de nulidade da citação, uma vez que o meirinho, cujas certidões gozam de fé pública, cumpriu a diligência no endereço correto, tendo sido atendido por pessoa em nome da embargante. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. (Apelação Cível Nº 70045496965, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 28/03/2012). (RIO GRANDE DO SUL, 2015a, grifo nosso).

O acórdão trata de recurso de Apelação na qual o Município de Canoas interpôs contra sentença de 1º Grau, que deu procedência em favor da instituição religiosa em Embargos à Execução Fiscal, a qual fundamentou o seu pedido com base na imunidade religiosa, artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal, em relação à incidência do IPTU sobre o imóvel de sua propriedade adjacente ao templo, ou seja, imóvel que faz parte de “seu patrimônio”.

Descontente com o resultado, o Município de Canoas recorreu ao Tribunal interpondo recurso de Apelação, que por unanimidade de votos reformou a sentença proferida em juízo *a quo*. Neste caso, os Desembargadores entendem que, por ser um terreno adjacente ao templo, o imóvel não estabelece nenhuma relação com as finalidades essenciais da instituição e, que a natureza da entidade, por si só, não é suficiente para atrair tal benefício e, que por esta razão, para o tribunal, o imóvel não deve estar acobertado pelo manto da imunidade – desta forma contraria sumariamente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, RE 325.822.

Convém pontuarmos outra decisão na qual o tribunal não concedeu imunidade à instituição religiosa, como segue:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. **TEMPLO. IMUNIDADE. VINCULAÇÃO À FINALIDADE ESSENCIAL.** Em se tratando de congregação religiosa inexistente, no caso, direito à imunidade irrestrita para o **IPTU e o ITBI**, na medida em que não relacionados os bens e transmissões de imóveis que deveriam gozar do benefício, impossibilitando a análise à luz das finalidades essenciais da entidade religiosa. Inteligência do art. 150, VI, *b*, e § 4º da CF. Pedido inespecífico que resultaria num **alvará genérico contra o fisco**. Inviabilidade da pretensão. **NEGADO PROVIMENTO.** (Apelação Cível Nº 70045792413, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 27/06/2012). (RIO GRANDE DO SUL, 2015b, grifo nosso).

A referida decisão é em não conceder imunidade, neste caso, por se tratar de um pedido de “imunidade genérico” por parte da instituição religiosa, o qual

o os julgadores entendem não ser possível, pois não há como vislumbrar para quais imóveis e quais situações são e, nem ao menos para saber se o referido pedido, caso concedido, estaria relacionado com as finalidades essenciais da instituição religiosa, por se tratar de uma imunidade irrestrita, no caso em tela acarretaria em um “alvará irrestrito” em benefício da instituição.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, da pesquisa produzida, pode-se concluir que, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, corolário da liberdade religiosa, que é direito fundamental, o qual se encontra guardada na Constituição da República Federativa do Brasil, é cláusula pétrea.

Desta forma, não se pode reduzir, muito menos tolher tal direito de liberdade das instituições religiosas – somente por inovação da ordem constitucional, por meio do Poder Constituinte Originário – na atual conjuntura Constitucional, tão somente pode-se ampliar conforme o efetivado pelo Supremo Tribunal Federal desde o advento do RE 325.822.

Uma das formas de prática de tal liberdade se efetiva na maioria das vezes em lugares físicos, nos templos, pois é no templo que os adeptos se reúnem para estudos seja da bíblia, da torah, do alcorão e outros similares, bem como reúnem-se para oração e adoração a Deus ou deuses, por esta razão a necessidade de imunizar de forma amplíssima não somente os templos, mas a própria instituição religiosa mantenedora do templo.

No presente trabalho de pesquisa, o qual concentrou-se nos julgados dos Tribunais Estaduais, de Santa Catarina, do Paraná e do Rio Grande do Sul, percebe-se que estes Tribunais efetivamente cumprem o preceito constitucional em relação à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, garantindo desta forma a liberdade religiosa, porém um tanto mais restritos em algumas questões de particular interpretação, no caso, o Tribunal do Paraná e do Rio Grande do Sul.

Porém, cabe aqui frisar que no Tribunal do Estado de Santa Catarina o tema de discussão é um tanto escasso, ou seja, foram poucas questões relativa ao tema que chegaram ao tribunal, mas deve-se deixar registrado que, apesar disso, os mesmos foram muito bem debatidos e fundamentados, seguindo a linha de interpretação ampla, sem restrições.

No caso dos Tribunais dos Estados do Paraná e do Rio Grande do Sul, a jurisprudência é abundante e também, à exemplo do Estado de Santa Catarina, muito bem discutido e fundamentado, porém seguindo uma linha de interpretação um pouco mais restritiva em algumas questões, como no caso de terrenos vagos, adjacentes e imóveis desocupados.

Nota-se nitidamente que no Sul da República Federativa do Brasil, a

liberdade religiosa é amplamente amparada e efetivada pelo Estado por meio da imunidade tributária, mas não deixando o princípio da laicidade à margem.

Dito isto, entendemos que é perfeitamente louvável a decisão do Supremo Tribunal Federal em dar interpretação lassa e, não restritiva à imunidade tributária às instituições religiosas, bem como também plausível o entendimento dos Tribunais, que em linhas gerais corrobora com o entendimento do Supremo.

Entretanto, ao nosso ver, é necessário trazer à baila que, por mais que as instituições religiosas gozem de tal benefício e de forma amplíssima, a fim de efetivar-se esse direito fundamental, qual seja, liberdade religiosa por meio da imunidade tributária, deve o Estado, através de seus atributos, mais especificamente o poder de polícia, fiscalizar de forma rigorosa as instituições religiosas, a fim de se certificar de que não há fraudes ou desvio de finalidade por parte dessas instituições, aproveitando-se dessa liberdade, o qual pode se transformar em libertinagem.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. rev. e atual São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda constitucional n.53, de 19-12-2006. 3. ed São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 05 mar. 2015o.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 05 mar. 2015p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02 nov. 2014a.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02 nov. 2014b.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de

outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 28 jan. 2015c.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 10 fev. 2015d.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 19 fev. 2015f.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 03 mar. 2015n.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 08 jul. 2015z.

_____. **Emenda Constitucional.** N. 3 de 17 de março de 1993. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>.

Acesso em: 20 fev. 2015g.

BRASIL. **Lei.** N. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 12 fev. 2015e.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Rel. Ministro Sydney Sanches. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>.
Acesso em: 20 fev. 2015h.

_____. Recurso Extraordinário 564413. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>>.
Acesso em: 27 fev. 2015i.

_____. Recurso Extraordinário 566259. Rel. Ministro Ricardo Lewandowski.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614536>>.
Acesso em: 27 fev. 2015j.

_____. Ação Cível Originária 789. Rel. Ministro Dias Toffoli. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615463>>.
Acesso em: 27 fev. 2015k.

_____. Recurso Extraordinário 202149. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628466>>.
Acesso em: 13 mar. 2015l.

_____. Recurso Extraordinário 504615 AgR. Rel. Ministro Ricardo Lewandowski.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623141>>.
Acesso em: 13 mar. 2015m.

_____. Recurso Extraordinário 129930, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207578>>.
Acesso em: 28 mai. 2015q.

_____. Recurso Extraordinário 221395, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249570>>.
Acesso em: 29 mai. 2015r.

_____. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>>. Acesso em: 29 mai. 2015s.

_____. Agravo de Instrumento 746263 AgR-ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5042511>>. Acesso em: 30 mai. 2015v.

_____. Recurso Extraordinário 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 30 mai. 2015w.

_____. Recurso Extraordinário 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 05 set. 2015a1.

_____. Recurso Extraordinário 491574 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2676336>>. Acesso em: 26 set. 2015b1.

_____. Informativo 295. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm#ImunidadeTributáriadeTemplos>>. Acesso em: 29 mai. 2015u.

_____. Informativo 507. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#ImunidadeTributária:CemitérioeExtensãodeEntidadedeCunhoReligioso>>. Acesso em: 30 mai. 2015y.

_____. Informativo 507. Disponível em:

<[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#Imunidade Tributária: Cemitérios e Exploração Comercial - 1](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#ImunidadeTributaria:Cemitérios_e_Exploração_Comercial_-_1)>. Acesso em: 30 mai. 2015

_____. Súmula 724. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=724.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 mai. 2015t.

BULOS, Uadi Lamêgo. **Constituição federal anotada**. 8. ed., rev. e atual. até a EC n. 56/2007, São Paulo: Saraiva, 2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 72/2013, Malheiros Editores, 2013.

_____. **Imunidade, Isenção e Não-incidência**. In: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Org.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FLORÊNCIO, Gilbert Ronald Lopes. **Novo dicionário jurídico**: de acordo com o novo código civil. 2. ed. Leme, SP: LED, 2005.

HACK, Érico. **Noções preliminares sobre Direito Administrativo e Direito Tributário**. 2. ed. rev. e atual. e ampl. Curitiba: Ibpex, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. - São Paulo: Atlas: 2010.

_____. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. 3. ed. rev. e atual. até a EC 53/06, Curitiba, PR: Juruá: 2008.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 18. ed., rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes; MONTEIRO, Izabel Camargo Lopes; PRENDES, Célia Marisa. . **Direito municipal brasileiro**. 11. Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso D. de Albuquerque (Celso Duvivier de Albuquerque); TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. . **Curso de direito constitucional**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed., rev. atual. até a EC nº 76/13, São Paulo: Atlas, 2014.

PARANÁ. Lei Ordinária nº 14.586: sancionada em 22 de dezembro de 2004.

Disponível em:

<http://portal.alep.pr.gov.br/modules/mod_legislativo_arquivo/mod_legislativo_arquivo.php?leiCod=26693&tplei=1&tipo=L>. Acesso em: 08 out. 2015d.

PARANÁ. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 866600-8, de Londrina, rel. Rel.:

Dulce Maria Cecconi. Disponível em:

<<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11302816/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-866600-8>>. Acesso em: 08 out. 2015a.

_____. Apelação Cível n. 1054602-6 - Curitiba - Rel.: Jurandyr Souza Junior.

Disponível em:

<<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11478718/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1054602-6>>.

Acesso em: 08 out. 2015b.

_____. Apelação Cível e Reexame Necessário n. 1359982-5 - Ponta Grossa -

Rel.: Rubens Oliveira Fontoura. Disponível em:

<<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11930966/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1359982-5>>. Acesso em: 08 out. 2015c.

_____. Apelação Cível n. 1287409-0 - Foz do Iguaçu - Rel.: Stewalt Camargo

Filho. Disponível em:

<<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11863646/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1287409-0>>. Acesso em: 08 out. 2015e.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7.ed. rev. e atual. conforme a LC 118/05 Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2005.

_____. **Curso de direito tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários a constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. v.2.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70045496965, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho. Disponível em:

<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70045496965%26num_processo%3D70045496965%26codEmenta%3D4639168+imunidade+religiosa++++inmeta:dp:daterange:2012-01-01..2012-12-31&proxystylesheet=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&client=tjrs_index&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70045496965&comarca=Comarca%20de%20Canoas&dtJulg=28/03/2012&relator=Almir%20Porto%20da%20Rocha%20Filho&aba=juris>. Acesso em: 13 out. 2015a.

_____. Apelação Cível Nº 70045792413, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal. Disponível em:

<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70045792413%26num_processo%3D70045792413%26codEmenta%3D4788166+imunidade+religiosa++++inmeta:dp:daterange:2012-01-01..2012-12-31&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70045792413&comarca=Comarca%20de%20Caxias%20do%20Sul&dtJulg=27/06/2012&relator=Carlos%20Roberto%20Lofego%20Canibal&aba=juris>. Acesso em: 13 out. 2015b.

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

SANTA CATARINA. Lei Ordinária nº 15.314: sancionada em 29 de setembro de

2010. Disponível em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2010/lei_10_15314.htm>. Acesso em: 25 set. 2015b.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 2013.035854-7, de Joinville, rel. Des. Sérgio Roberto Baasch Luz. Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=imunidade%20religiosa&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAAGjd9AAT&categoria=acordao>. Acesso em: 25 set. 2015a.

_____. Apelação Cível n. 2013.034194-4, de Palmitos, rel. Des. Ricardo Roesler.

Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=imunidade%20religiosa&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAAGjZ6AAP&categoria=acordao>. Acesso em: 25 set. 2015c.

_____. Apelação Cível n. 2013.071783-7, da Capital, rel. Des. Jaime Ramos.

Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=Impostos%20templos%20religiosos&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAAGjQBAAK&categoria=acordao>.

Acesso em: 26 set. 2015d.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Curso de direito constitucional**. 3.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SARMENTO, Daniel. **O Crucifixo nos Tribunais e a Laicidade do Estado**. In: MARTEL, Letícia de Campos Velho (Org.). **Estudos contemporâneos de direitos fundamentais**: volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 76, 28.11.2013, São Paulo: Malheiros: 2014.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. **Imunidades tributárias na constituição**

federal. Curitiba, PR: Juruá, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 7.ed. Rio de Janeiro: 2000.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. . **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária.** 4. ed. rev. e atual Curitiba: Juruá, 2008.

ANEXO(S)

ANEXO A – Informativo nº 507 do STF – Imunidade Tributária: Cemitérios e Exploração Comercial.

O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário interposto contra acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que reputara válida a incidência do IPTU sobre imóvel, pertencente à recorrente, alugado a empresa que o explorava como cemitério privado. Sustenta-se que a propriedade imóvel em questão é imune, nos termos do art. 150, VI, b, da CF, e que a expressão "templos" deve ser interpretada de forma a abranger não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas também os respectivos anexos, haja vista que em frente aos túmulos são prestadas homenagens e desenvolvidos ritos que configuram o culto previsto na norma constitucional. O Min. Joaquim Barbosa, relator, negou provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Marco Aurélio. Ressaltando que a propriedade imóvel que se pretende imune pertenceria a uma pessoa natural e laica; teria sido alugada a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesiástica; bem como utilizada em atividade econômico-lucrativa cujo produto não seria destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa, entendeu não aplicável, à espécie, a orientação fixada pelo STF em vários precedentes e constante do Enunciado da Súmula 724, no sentido de que não pode haver tributação de imóveis pertencentes a entidades imunes, ainda quando alugadas a terceiros, sempre que a renda obtida seja empregada nas atividades essenciais dessas entidades.

O Min. Joaquim Barbosa rejeitou, em seguida, a alça da do terreno em exame à condição de templo de qualquer culto. Ressaltou, no ponto, que a expressão "templo" abrangeria os anexos e outras construções nos quais a entidade religiosa desempenhasse atividades essenciais à consecução de seus objetivos institucionais, mas que não seria coerente, partindo dessa premissa, concluir que terrenos explorados comercialmente por entidades não eclesiásticas, para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença, fossem considerados templos. Além disso, ressaltou que a propriedade imóvel de que se trata seria destinada à prestação de serviços funerários e ao sepultamento, e sendo o serviço funerário atividade de interesse público, especificamente de saúde pública e de

saneamento, não se trataria ontologicamente de questão de índole religiosa. Aduziu que, para reformar o acórdão recorrido, também seria necessário reconhecer que a pessoa que explora o terreno se dedicasse inexoravelmente à prática de ritos religiosos fúnebres, o que não estaria comprovado nos autos, sendo, ademais, lícito presumir que a execução de ritos religiosos não seria obrigatória, porque o cemitério não seria exclusivo ao sepultamento de fiéis de uma ou outra religião. Afirmou, ademais, que o serviço funerário se submeteria à regra que o exclui da imunidade se desempenhado por particular em regime de concessão ou delegação (CF, art. 150, §§ 2º, 3º e 4º), devendo, por isso, ser tributado o terreno utilizado para tal atividade. O relator reputou, ainda, adequado prosseguir no exame da questão, trazendo ponderações sobre a racionalidade subjacente à construção do campo de imunidade aplicável aos templos de qualquer culto, a capacidade contributiva, a livre iniciativa e a livre concorrência. Disse que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se distanciaria das demais normas de imunização tributária em função da postura constitucional imposta à atuação do Estado em relação à liberdade de culto. Para ele, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto seria uma salvaguarda à neutralidade do Estado em relação à liberdade religiosa, servindo como mecanismo para impedir que a cobrança de impostos operasse como instrumento de pressão às confissões religiosas, e para desestimular o arrefecimento das atividades institucionais que lhe são peculiares. Dessa forma, a tributação de bens de terceiros aplicados com intuito econômico ou individual não traria nenhum risco à neutralidade do Estado em matéria de religião. Por outro lado, a não tributação redundaria em chapada vantagem econômica ao particular que decidiu explorar economicamente o seu bem. Fugiria, portanto, à racionalidade extraída da Constituição o uso da imunidade tributária como instrumento que viesse a beneficiar atividades desenvolvidas por entidades não eclesiais exercidas com inequívoco intuito lucrativo individual.

Reportando-se ao voto-vista que proferira no julgamento do RE 451152/RJ (DJU de 27.4.2007), o relator concluiu que não estariam presentes, na hipótese, nenhum dos requisitos objetivos ou subjetivos necessários ao reconhecimento da imunidade tributária. Em suma, o terreno não pertenceria a entidade eclesial, não seria utilizado por entidade eclesial, nem em atividade inerente à atividade eclesial. Além disso, a tributação do terreno não traria qualquer risco à liberdade de culto, sendo que tanto a pessoa natural titular do domínio do terreno que o

explora economicamente, como a pessoa jurídica, que também o faz, mediante a comercialização de jazigos, demonstrariam capacidade contributiva e finalidade não religiosa. Por fim, a não tributação implicaria, ainda, risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia. Em divergência, o Min. Carlos Britto deu provimento ao recurso, por entender, conjugando a regra de imunidade de templos de qualquer culto (art. 150, VI, b) com a do art. 5º, VI, que a Constituição teria por objetivo favorecer, proteger o local de culto, caracterizador de uma liberdade individual que ela tem por inviolável. Ressaltou que esse local de culto valeria por si mesmo, nada tendo a ver com a entidade que eventualmente o vitalizasse, inclusive economicamente. Assim, a Constituição, sem esperar pela lei, já teria consagrado a imunidade aos templos, ou seja, locais, espaços físicos, de qualquer culto, sendo esse pronome "qualquer" da maior abrangência material, institucional, possível, alcançando o cemitério, local de reverência, adoração e veneração de pessoas queridas. Haveria, portanto, uma preponderância do religioso sobre o econômico. Após, pediu vista dos autos o Min. Celso de Mello.