

# A Imunidade a Templos de Qualquer Culto: uma Análise Crítica da Jurisprudência dos Tribunais Superiores

## *The Tax Immunity for Temples of Any Cult: a Critical Analysis of the Superior Courts Jurisprudence*

Paulo Victor Lisbôa Capeloni

Pós-graduando em Direito Tributário pela FGV-SP. Advogado. Belém/PA.

*E-mail:* paulovictor\_capeloni@hotmail.com.

Victoria Cascaes Brito

Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Pará. Coordenadora do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da LAJUPA. Belém/PA.

*E-mail:* viccascaesbrito@gmail.com.

Recebido em: 26-9-2020

Aprovado em: 8-11-2021

### *Resumo*

O presente artigo visa analisar a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tema com tortuosos entendimentos nos tribunais superiores, já que estes ampliam as limitações expressas pela Constituição Federal. Assim, procura-se delimitar interseções entre a não incidência tributária dos entes imunes e o domínio econômico, de modo a prestigiar as pretensões constitucionais e a justificação da imunidade desses templos. Pretende-se desmistificar a imunidade tributária sobre os possíveis impostos incidentes nos templos e, por fim, busca-se demonstrar que os Tribunais Superiores não possuem uma linha lógica ou critérios pré-definidos para identificar ou limitar essa imunidade. Em decorrência disso, por diversas ocasiões ampliam a imunidade a limites excedentes aos fixados na Constituição Federal, causando impacto no domínio econômico e indo de encontro à justificativa basilar da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, qual seja, a ausência de capacidade contributiva e a liberdade religiosa.

*Palavras-chave:* livre concorrência, imunidade tributária, templos de qualquer culto, tribunais superiores.

### *Abstract*

This article aims to analyze aspects of the tax immunity granted to temples of any cult. This immunity causes devious understandings in the superior courts, which tend to enlarge the limitations expressed by the Federal Constitution. Thus, it is our goal to delimitate intersections between the tax non-incidence on the immune subject and the economic field, so to honor the

constitutional ambitions e the justification for the immunity towards temples of any cult. It is intended to demystify the tax immunity on possible taxes which affect the temples and, lastly, to demonstrate that the superior courts have no established logical criteria to identify or limitate the above-mentioned immunity and, because of that, enlarge it over the limits imposed by the Federal Constitution, impacting on the economic field and going against the basic justification of the immunity for temples of any cult: the absence of contributive capacity and freedom of religion.

*Keywords:* free competition, tax immunity, temples of any cult, Superior Courts.

## 1. Introdução

A liberdade religiosa é princípio basilar do Estado contemporâneo brasileiro, consagrado pelo art. 5º, VI, da Constituição Federal/1988<sup>1</sup>. É nesse sentido que o poder constituinte institui a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, alínea “b”, da Constituição Federal. O professor Luís Eduardo Schoueri<sup>2</sup> define bem a essência da imunidade debatida quando leciona que “o elemento axiológico da imunidade se encontra, obviamente, no princípio da liberdade religiosa”, ou seja, a imunidade tributária aos templos de qualquer culto visa garantir a proteção dos locais de culto e suas atividades correlacionadas, assegurando a liberdade religiosa.

Na tentativa de atender à vontade do poder constituinte, o Poder Judiciário brasileiro, na forma dos seus tribunais superiores, vem estendendo cada vez mais essa garantia constitucional, no sentido de imunizar os entes religiosos em suas mais diversas formas de atuação, inclusive em atividades as quais adentrem o domínio econômico, desde que sua renda auferida atenda às “finalidades essenciais” do respectivo ente.

Em que pese o esforço para assegurar a liberdade religiosa e respeitar a proteção constitucional, o que se nota é um descomedimento na extensão dessa imunidade tributária, ampliando-a para além do que diz a própria Constituição, conforme se comprova no emblemático RE n. 325.822-2<sup>3</sup>.

Neste julgado, o voto vencedor equipara as alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, da CF/1988, de modo a estender a imunidade do IPTU de templos de qualquer

<sup>1</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;”

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 343.

<sup>3</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 325.822-2. Rel. Min. Ilmar Galvão, São Paulo, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

culto a seus lotes vagos locados a terceiros, e em julgamentos posteriores, os quais ampliaram a imunidade às padarias e canais de televisão de entes religiosos.

Essa ampliação da imunidade religiosa suscita questionamentos, uma vez que amplia de forma desmedida a definição de “templo” e, assim, imuniza atividades de irrisória ou nenhuma relação com as finalidades essenciais do ente religioso. Consequentemente, a depender da atividade imunizada, poderá inclusive exprimir capacidade contributiva, prejudicando a livre concorrência – princípio também basilar do Estado contemporâneo, protegido constitucionalmente na forma do art. 170, IV, da carta magna.

O tratamento de imunidades tributárias requer imensa cautela, pois, como dito por Hely Lopes Meirelles<sup>4</sup>, “as imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal”. Entretanto, a tradição jurisprudencial de ampliação da imunidade religiosa se mantém, sem grandes inovações argumentativas, a exemplo do julgamento dos Recursos Extraordinários n. 805.492<sup>5</sup>, n. 694.453<sup>6</sup>, n. 595.037<sup>7</sup>, n. 221.395<sup>8</sup>, n. 325.822<sup>9</sup> (Tribunal Pleno), entre outros abordados no escopo deste estudo.

Assim, a pesquisa visa analisar as questões acima apresentadas, por representarem controvérsia hermenêutica e um paradoxo pragmático ao demonstrarem uma tentativa de respeitar a vontade do poder constituinte por meio de uma interpretação ampliativa de suas palavras. Pretende-se realizar um estudo exploratório, buscando coletar informações e diferentes pontos de vista sobre o tema, a partir de uma metodologia indutiva, aprofundando-se na análise jurisprudencial e doutrinária.

Para tanto, a pesquisa possui metodologia do tipo bibliográfica, mediante consulta a livros, legislação, jurisprudência, revistas e artigos científicos acerca da imunidade religiosa a templos de qualquer culto. A abordagem será qualitativa,

<sup>4</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, p. 172.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 805.492. Rel. Min. Luiz Fux. Rio de Janeiro, 31 de maio de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11181515>. Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>6</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 694.453. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>. Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 595.037. Rel. Min. Roberto Barroso. Rio de Janeiro, 24 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307112118&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 221.395. Rel. Min. Marco Aurélio. São Paulo, 8 de fevereiro de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur22369/false>. Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>9</sup> BRASIL. Supremo. Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 325.822. Rel. Min. Ilmar Galvão. São Paulo, 18 de dezembro de 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

pois será feita uma análise crítica sobre a tradição jurisprudencial acerca da imunidade religiosa.

## 2. Aspectos conceituais da imunidade tributária dos templos de qualquer culto

Ao estrear o estudo das imunidades, é inevitável que se busque conceituação prévia sobre a matéria. As imunidades, como expressa Luís Eduardo Schoueri<sup>10</sup>, nada mais são do que limitações à competência tributária. Isso decorre do fato de que sequer são abarcadas pela competência, estando integralmente fora do seu campo de atuação dentro da realidade econômica.

Imunidades tributárias, portanto, são verdadeiras exceções que visam balancear tributariamente específicas hipóteses, bens e pessoas. Vale dizer, são limitações ao poder de tributar que abrangem condições específicas e pessoas predefinidas. Nas palavras de Regina Helena Costa<sup>11</sup>, as imunidades apresentam dupla natureza. São (I) norma constitucional, pois limitam a competência tributária, e (II) constituem direito público subjetivo, pois representam direitos das pessoas que fazem jus à garantia constitucional.

Costa<sup>12</sup>, através dessa divisão, analisa a imunidade sob ótica formal e material. Na primeira, a imunidade seria a impossibilidade de ocorrer tributação sobre as pessoas, bens e hipóteses estabelecidas no texto constitucional; enquanto o aspecto material representaria o direito subjetivo de certas pessoas não se sujeitarem à tributação exatamente nas medidas dos termos constitucionais.

Segundo doutrina de Paulo de Barros Carvalho, as imunidades são normas que estabelecem de que modo criar novas normas. No caso, atuam negativamente sobre a norma de competência, proibindo o legislador de instituir tributo sobre determinados fatos ou situações<sup>13</sup>.

Pelo fato de serem exceções à regra da tributação, as imunidades tributárias exigem justificativas constitucionais nas quais possam se sustentar e se basear. Não representam “favores” ou benefícios para os agentes imunizantes, mas, como já dito, um rebalanceamento tributário efetivamente justificado. Desse modo, grande parte da doutrina justifica a atuação das imunidades com principal objetivo de promover valores constitucionais expressos na Carta Magna de 1988.

Nesse diapasão, temos a lição do jurista Ives Gandra da Silva Martins<sup>14</sup>:

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 433.

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 114.

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 367-368 e 381.

<sup>14</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias*. Tema: Imunidades tributárias, nova série n. 4. São Paulo: RT, 1998, p. 32.

“A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.”

No caso da imunidade tributária religiosa, essa está presente no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988<sup>15</sup>, em que se veda aos entes tributantes a instituição de impostos sobre os “templos de qualquer culto”. A justificação se amolda perfeitamente nas palavras de Luís Eduardo Schoueri<sup>16</sup>, ao dizer que se justificam no princípio da liberdade religiosa, porém não somente neste se sustenta. Para Schoueri, a liberdade religiosa meramente exposta não seria suficiente para justificar a total não cobrança de imposto. Destarte, é imperativa a análise pela falta de capacidade contributiva, por ser justificativa constitucional da cobrança de imposto, afastada pela imunidade. Os templos usualmente se encontram dentro do domínio público, regidos sob o manto do art. 5º, inciso VI, da Constituição Federal, logo fora do domínio econômico. Se atuam dentro do domínio público, não há que se falar em capacidade contributiva.

A imunidade tributária se segrega em subjetiva, objetiva e mista. As imunidades objetivas recaem sobre objetos, bens, coisas. Beneficiam pessoas embora não sejam fixadas em razão delas. De outro modo ocorre com as imunidades subjetivas, as quais são outorgadas em face de determinadas pessoas, recaem sobre sujeitos. Habitualmente, as pessoas que detêm imunidade tributária subjetiva, como os templos de qualquer culto, não possuem capacidade contributiva para figurarem no polo passivo da relação tributária. Há também juristas que defendam a existência de imunidade mista, abarcando ambos os aspectos. Schoueri defende que a imunidade sobre os templos será mista, pois não envolve apenas o prédio onde ocorre o culto, mas a própria atividade do culto em si.

Superadas as premissas básicas da imunidade e das imunidades sobre os templos de qualquer culto, é cabível explorar o dispositivo, partindo da definição do vocábulo “templos de qualquer culto”. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>17</sup>,

<sup>15</sup> “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.”

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 18-20.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 21.

deve-se entender por templos não somente os edifícios onde ocorrem os cultos, mas também as instalações a eles conexas, vale ressaltar, desde que correlacionadas às práticas religiosas.

Pontes de Miranda<sup>18</sup> e Sasha Calmon<sup>19</sup> possuem entendimento restritivo sobre o conceito de templo, conceituando-o como o local destinado à celebração do culto, pouco importando se é móvel ou imóvel, se há construção fixa ou provisória, mas defendendo que a imunidade tributária deve ser aplicada somente ao local destinado ao culto, não se estendendo a casa dos líderes religiosos.

O jurista demonstra não haver como se limitar a imunidade apenas às igrejas de fato. Por isso estudiosos adotam interpretação extensiva para que se alcance tudo aquilo relacionado à atividade religiosa. É assim que semelhantemente se posiciona Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>20</sup> quando diz que comumente templos são edifícios, porém nada impede que possa ser o culto realizado em outras localidades. Onde quer que se realize o culto, este será reconhecido como templo, local de manifestação religiosa. Independe a religião que se manifesta, afinal, o dispositivo constitucional prevê a liberdade religiosa sem especificar quaisquer religiões. Por conta disso, entende-se os “templos de qualquer culto” como qualquer espaço que manifeste atividade religiosa e atividades a ela relacionadas.

Polêmica ocorre no § 4º do art. 150, o qual deve ser interpretado conjuntamente à imunidade tributária da alínea “b” do inciso VI. O dispositivo prevê que a imunidade compreende somente a renda, o patrimônio e os serviços relacionados à finalidade essencial do templo e dos agentes imunes da alínea “c” do art. 150, VI. Acertadamente, Ana Cecília Bohn e Paulo Caliendo<sup>21</sup> entendem a presente imunidade como aplicada não ao templo, mas à entidade que o mantém, sob o fundamento de que a imunidade, em seu escopo subjetivo, é aplicada à pessoa jurídica que promove o culto, bem como aos seus bens que direta ou indiretamente auxiliam na prática, prestigiando o atributo objetivo.

O argumento ganha força ao observar que o § 4º<sup>22</sup> trata da renda, do serviço e do patrimônio das entidades imunizadas. Conquanto ser o templo a entidade mencionada, quem promove a prática religiosa e o culto são os agentes mantenedores do templo, sendo também deles provenientes a renda, os serviços e os pa-

<sup>18</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à CF 1946*. 1. ed., p. 510.

<sup>19</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 261.

<sup>20</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 151.

<sup>21</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; BOHN, Ana Cecília Elvas. Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF. *Interesse Público* [recurso eletrônico] vol. 17, n. 89. Belo Horizonte, jan./fev. 2015, p. 214-216. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/16567>. Acesso em: 30 maio 2020.

<sup>22</sup> “§ 4º 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.”

trimônios que se relacionam com a finalidade essencial do templo, qual seja, promover a liberdade religiosa. É possível observar no dispositivo o aspecto objetivo da imunidade, quando este trata da renda e do patrimônio, ratificando o entendimento anteriormente tratado por Schoueri sobre o caráter misto da imunidade dos templos.

Assim, é válido um exame mais robusto do § 4º. Quanto ao patrimônio, abrange bens móveis e imóveis que estejam afetados à finalidade essencial, como são os templos, terrenos correlatos à atividade e inclusive os cemitérios, como decidiu o Supremo tribunal Federal – STF<sup>23</sup>. Por sua vez, a renda considerada imune pelo dispositivo constitucional é aquela decorrente e aplicada nas práticas religiosas, tais como dízimos, renda de lojas de produtos religiosos ligados à igreja, dentre outras. Por fim, os serviços imunes são aqueles que se relacionam com os valores da religião ou que auxiliam na divulgação desta. Pode-se confirmar que, perante tais limitações, são vários os impostos não incidentes sobre o templo.

A prática, como já explorado, visa corretamente prestigiar valores constitucionais. Ocorre que ao observar o histórico jurisprudencial sobre as imunidades, como se fará no tópico subsequente, há como afirmar que diversos magistrados, inclusive dos tribunais superiores, têm adotado olhares extensivos, atribuindo imunidade para atividades da igreja que adentram o domínio econômico. É a hipótese, por exemplo, do estacionamento que permanece funcionando mesmo sem a prática religiosa. Também é o caso dos restaurantes e padarias que se vinculam à igreja, porém em nada se relacionam com a sua finalidade essencial. Nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE n. 237.718-6<sup>24</sup>:

“A jurisprudência do STF, nos últimos tempos, está ‘decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a lhes maximizar o potencial de efetividade, como garantia de estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.”

Sobre isso, expõe o desembargador Leandro Paulsen<sup>25</sup>:

“Poderemos identificar, fundamentalmente, duas correntes de pensamento que divergem quanto à amplitude do alcance da norma: a) a primeira, que chamaremos restritiva, exige que o patrimônio, as rendas e os serviços em questão tenham origem nas atividades essenciais da entidade e se destinem a sua manutenção; b) a segunda, a que chamaremos ampliativa, admite que as

<sup>23</sup> BRASIL. Recurso Extraordinário n. 578.562/BA. Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2596133>. Acesso em: 30 maio 2020.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 237.718-6. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. São Paulo, 29 de março de 2001, p. 8. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em: 29 jun. 2020.

<sup>25</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed., 2015, p. 256.

entidades imunes possam prestar serviços, auferir rendas e adquirir patrimônio através de atividades outras que não as suas ‘essenciais’, desde que não haja, na espécie, violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades. Prevalece hoje na doutrina brasileira a segunda corrente [...].”

É verdade que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não escapa de exame quanto à sua teleologia. Segundo Humberto Ávila, “a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”<sup>26</sup>. Mas esta deve ser feita com cautela.

A extensão da imunidade tem sido largamente fundamentada não nas atividades exercidas pela igreja, mas meramente sobre a finalidade da renda obtida com as atividades. Assim, Regina Helena Costa<sup>27</sup> se posiciona ao afirmar que, havendo conversão da renda para as atividades da igreja, não há razão para afastar a imunidade tributária, uma vez presente o vínculo entre a renda obtida e os objetivos institucionais expostos no art. 150, § 4º, da Constituição Federal.

Não nos parece correta a alegação, já que a Constituição, em seu art. 150, § 4º, da CF/1988, trata sobre o “patrimônio, renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais”. O vocábulo “relacionados” não permite a abertura de questionamentos sobre a natureza dessas atividades. Assim se posiciona Hugo de Brito Machado<sup>28</sup> quando afirma não poder haver impostos sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto, mas unicamente estes. Não abarca, portanto, imóveis que nada tenham a ver com a finalidade essencial da igreja, tais como os restaurantes, padarias e outros serviços que destoam da finalidade de promover a religião.

Ratifica este entendimento Marco Aurélio Greco<sup>29</sup>, com o qual concordamos parcialmente quando dispõe que o art. 150, § 4º, da CF/1988 se preocupa com a natureza da renda, não importando onde os recursos são destinados, mas sim de onde surgem. Pensamos não ser de toda correta a alegação, já que, se a imunidade busca prestigiar a liberdade da religião, não haveria sentido obtê-las por atividades relacionadas sem que seus recursos sejam aplicados no fomento desta. Sustenta-se a lógica de que imunidades são exceções à competência tributária, rigorosamente justificadas em valores constitucionais, devendo seguir à risca suas justificações para não afetar a isonomia entre os agentes tributados. Nas hipóteses nas quais o templo obtém recursos, adentrando o domínio econômico, ou mesmo

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 273.

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 174.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 249-250.

<sup>29</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998, p. 718.

obtem recursos pelas atividades essenciais e os aplica em finalidades alternativas, cabe o afastamento da imunidade e efetiva incidência da tributação.

### 3. Os impostos em espécie na imunidade a templos de qualquer culto: análise jurisprudencial

A imunidade a templos de qualquer culto não abrange todos os tributos, mas apenas impostos. Assim, na forma do § 4º do art. 150 da Constituição, não pode ser estendida a todos os impostos, mas tão somente àqueles concernentes à renda, ao patrimônio e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

É importante notar que, segundo a Solução de Consulta n. 272 – COSIT, de 2018<sup>30</sup>:

“Não é a renda obtida com serviços essenciais que é objeto da imunidade, tampouco a renda obtida com as atividades essenciais, mas todo e qualquer serviço ou renda obtido pela entidade, desde que relacionado com suas finalidades essenciais. Caso não fosse assim, o legislador teria deixado claro no § 4º do art. 150 que a vedação expressa no inc. VI, alínea ‘b’, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços essenciais, ou atividades essenciais da entidade, e não mencionaria as finalidades essenciais. Em outras palavras, não é a atividade per si (por exemplo, atividades mercantis, comércio, eventos, campanhas etc.) que determina a imunidade, de acordo com a CF, mas sim se a atividade em questão está relacionada com as finalidades essenciais daquele instituto religioso. Com base na legislação mencionada, que (i) a imunidade consubstanciada no art. 150, inc. VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 é subjetiva; e (ii) *as atividades de comércio de livros exploradas por entidade religiosa imune se mostram compatíveis com o § 4º do art. 150 da Constituição de 1988, se exercidas com a imunidade a impostos prevista na alínea ‘b’ do inciso VI do mesmo artigo, desde que os recursos daí advindos (ii.1) sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune e (ii.2) não configurem potencial conflito com o princípio da livre concorrência (art. 170, inc. IV, da Constituição Federal).*”

Assim, de forma taxativa, a Constituição prevê que a imunidade abrangeria, a princípio, apenas os impostos relativos à renda, ao patrimônio e aos serviços. Não obstante, os Tribunais Superiores vêm, de forma sistemática, ampliando a interpretação do artigo acima, de modo que a imunidade já foi estendida para abranger, por exemplo, o Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias (ICMS), em que pese esse tributo incidir sobre operações mercantis, e não sobre o patrimônio, a renda ou os serviços.

<sup>30</sup> BRASIL. Receita Federal: Coordenação-geral de Tributação. Solução de Consulta n. 272 – COSIT, 19 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=50902>. Online.

Portanto, faz-se necessário um estudo mais cuidadoso de sua atual extensão no sistema jurídico. Abarcaremos em profundidade os julgados que tratam de diversos impostos em matéria de imunidade tributária dos templos, a fim de explanar como tem sido trabalhada essa imunidade no seu âmbito e relevar controvérsias nesse processo. Importa apontar preliminarmente que os impostos tratados têm em comum o fato de apresentarem ampliações da norma constitucional, em diversos aspectos, conforme abordado a seguir.

### **3.1. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU**

Para que uma entidade religiosa seja imune ao IPTU, a sua propriedade deve ter relação com a finalidade essencial da entidade religiosa, conforme estabelecido pelo § 4º do art. 150 da Constituição.

A entidade religiosa não precisa ser proprietária ou possuidora com ânimo do imóvel, mas tão somente o utilizar para atender às suas finalidades essenciais, assim como pode alocar imóveis de sua propriedade para terceiro, conforme decidido no RE n. 325.822-2<sup>31</sup>, de Relatoria do Ministro Ilmar Galvão. Nesta ocasião, o ministro foi vencido quando considerou incidente o IPTU para lotes vagos e dados em locação, por não cumprir o que reza o art. 150, VI, § 4º, da CF/1988. O argumento contrário, encontrado nos votos dos Ministros Gilmar Mendes, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Moreira Alves e Marco Aurélio, baseia-se unicamente em comparação às imunidades atingidas pelos entes, imunidades do art. 150, VI, alínea “c”, e na destinação dos imóveis alugados.

O RE n. 325.822, de 2002, foi bastante relevante nesse sentido, por ter sido o primeiro a, com base na alínea *b* do art. 150, VI, estender a imunidade do IPTU a todos os imóveis da Mitra Diocesana de Jales, e não somente àqueles onde são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem apenas aos seus fins, como a residência e escritórios de membros da entidade. O Supremo Tribunal Federal o faz por equiparar as citadas alíneas (“*b*” e “*c*” do art. 150, VI) com o objetivo de ampliar a interpretação do dispositivo constitucional, com base no § 4º do mesmo artigo – embora esse tenha o objetivo de restringir a extensão da imunidade, e não de a ampliar, conforme será desenvolvido mais à frente neste artigo.

Até então, em casos em que se pretendia o reconhecimento da imunidade para propriedades alugadas, o apelo era processado sobre a alínea “*c*” do dispositivo constitucional acima citado, que dispõe sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e não sobre a “*b*”, que dispõe apenas sobre “templos”, como exemplificado pelo ARE n.

<sup>31</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 325.822-2. Rel. Min. Ilmar Galvão. São Paulo. *DJ* 18.12.2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

237.718-6<sup>32</sup>, ocorrido um ano antes, em que discutia-se se a imunidade das entidades de assistência social alcança o IPTU incidente sobre imóvel alugado a terceiro, ou seja, utilizava-se a alínea “c” do art. 150, VI, da CF, embora a “entidade de assistência social”, no caso concreto, fosse a Igreja Imaculada Conceição, ou seja: um templo. Nesse caso, foi decidido de forma a imunizar a igreja de IPTU.

Ocorre que, como bem apontado pelo relator e seguido pelos Ministros Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, o § 4º expressa claramente a necessidade de o patrimônio, a renda e os serviços estarem conectados com a atividade essencial da igreja. Cabe citar o trecho do voto do Relator em que trata acertadamente do principal argumento contrário que equipara alíneas “b” e “c”, vejamos:

“Só que, em todos esses casos – e em outros semelhantes – o apelo extremo foi processo sob a alínea ‘c’ do dispositivo constitucional acima citado, que veda a instituição dos impostos sobre ‘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’.

No presente caso, contudo, a alínea invocada, desde a propositura da ação, é a ‘b’ (‘templos de qualquer culto’), repousando unicamente sobre ela – que foi devidamente questionada – a discussão do tema.

Sendo assim, não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálide da alínea ‘c’, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de *templo*, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação.’”<sup>33</sup>

Deve-se notar que, assim como cita o Ministro Ilmar Galvão, em diversas situações o tribunal vem decidindo por ampliar a imunidade dos templos com base exclusivamente na alínea “c” do art. 150, VI. Ocorre que se trata de hipóteses com justificativas diferentes. A imunidade tributária, como já visto, justifica-se no fomento da religião e na liberdade religiosa. Tal hipótese do julgado, em que se estende o IPTU para o aluguel de imóveis que não se relacionam com essas atividades essenciais, afronta diretamente o art. 150, VI, § 4º.

Segundo o Consultor Legislativo da Área III Tributação, Direito Tributário, Ronaldo Lindimar José Marton<sup>34</sup>:

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 237.718-6. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. São Paulo, 29 de março de 2001. DJ 06.09.2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em: 29 jun. 2020.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 325.822-2. Rel. Min. Ilmar Galvão. São Paulo, 18.12.2002, p. 6. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

<sup>34</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária de qualquer culto na interpretação da Constitucional adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Câmara dos Deputados. Brasília/DF, 2013, p. 15. Disponível em: [daconle/tema20/CP13006\\_1.pdf](daconle/tema20/CP13006_1.pdf). Acesso em: 15 maio 2020.

“Por isso, conclui o Ministro Ilmar Galvão que o § 4º do art. 150 deve ser aplicado à alínea ‘b’ (‘templos’) ‘no que couber’, do que resulta o entendimento segundo o qual a imunidade abrangeria não apenas os bens patrimoniais que compõem o templo (com os seus anexos: casa paroquial, casa de residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento contíguas), ‘mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados todos, com as finalidades do culto’. Com esses fundamentos Ilmar Galvão decidiu que não ficam abrangidos na imunidade dos templos os ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação.’”

O Consultor Legislativo Ronaldo Marton explica, ainda, os fundamentos na decisão recorrida no RE n. 325.822-2:

“O Acórdão recorrido louvou-se na lição sempre citada de Meirelles (2000, p. 172), segundo a qual as imunidades tributárias ‘devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal’, e recusou reconhecer imunidade aos lotes vagos e aos prédios comerciais dados em locação ‘uma vez que esses bens não possuem nenhuma relação com a finalidade primeira da Igreja Católica Apostólica Romana.’”<sup>35</sup>

Conclui-se que, embora a imunidade seja justificada pela prática religiosa, o STF tem decidido abranger também locais onde não se realizam e nem têm conexão com o templo e o culto. O STF entende que os imóveis utilizados como residência e/ou escritórios de membros da entidade também estão cobertos pela imunidade de IPTU, conforme o RE n. 221.395<sup>36</sup>. Ocorre da mesma forma no caso em que o imóvel é alugado a terceiros, pois permanece imune ao IPTU, desde que a renda auferida com o aluguel seja destinada às finalidades essenciais do ente. Tal entendimento é reiterado nos Recursos Extraordinários n. 805.492<sup>37</sup>, n. 694.453<sup>38</sup>, n. 595.037<sup>39</sup> e Súmula n. 724 do STF.

<sup>35</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária de qualquer culto na interpretação da Constitucional adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Câmara dos Deputados. Brasília/DF, 2013, p. 16. Disponível em: [daconle/tema20/CP13006\\_1.pdf](https://daconle/tema20/CP13006_1.pdf). Acesso em: 15 maio 2020.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 221.395. Rel. Min. Marco Aurélio. São Paulo, 8 de fevereiro de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur22369/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 805.492. Rel. Min. Luiz Fux. Rio de Janeiro, 31 de maio de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11181515>.

<sup>38</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 694.453. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>.

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 595.037. Rel. Min. Roberto Barroso. Rio de Janeiro, 24 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307112118&tipoApp=.pdf>.

Assim, o imóvel pertencente à igreja, ainda que vago, é coberto pela imunidade, conforme se comprova pela manifestação de Repercussão Geral do STF<sup>40</sup>, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o qual dispõe “que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal aplica-se inclusive aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”. Este mesmo julgado cita a Súmula n. 724 do STF, a qual determina a abrangência da imunidade para imóveis alugados a terceiros, e entendimentos anteriores da Corte para respaldar que “a orientação acolhida em diversos precedentes deste Tribunal é no sentido de que o fato de os lotes encontrarem-se temporariamente vagos, por si só, não é razão suficiente para afastar a imunidade do art. 150, VI, *c*, da CF”.

Em que pese essa decisão tratar da alínea “*c*” do art. 150, VI, ou seja, tratar-se da imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social, mais uma vez se usa da equiparação das alíneas “*b*” e “*c*” do art. 150, VI, da CF para garantir a aplicação desse entendimento também aos templos, conforme se nota no RE n. 595.037, no qual o STF também decidiu pela imunidade tributária da igreja sob imóveis vagos utilizando idêntico argumento de equiparação entre alíneas “*b*” e “*c*”. Vejamos trecho do acórdão:

“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 150º, 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.*” (Destaque nosso)

Assim, nota-se que a imunidade de IPTU para templos de qualquer culto vem sendo aplicada de forma a ampliar o que o texto constitucional diz, sempre com o intuito de assegurar o alegado desejo do poder constituinte de “assegurar a liberdade religiosa”, justificando decisões controversas. Ocorre que, como visto alhures, a imunidade vem sendo extensiva para imóveis que em nada se vinculam à finalidade essencial da igreja. Isso ocorre, inclusive, quando a igreja aluga imóvel para terceiro pessoa jurídica, com IPTU imune. Neste caso, há claro benefício para o terceiro, já que o IPTU não pago por ele será cobrado dos seus demais

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 767.332. Rel. Min. Gilmar Mendes. j. 31 de outubro de 2013. *DJe*-230 22.11.2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=4589418#:~:text=102%2C%20inciso%20III%2C%20a1%C3%ADnea%20a,n%C3%A3o%20est%C3%A1%20protegido%20pela%20imunidade>.

concorrentes, afetando a livre concorrência e o domínio econômico, como abordaremos em tópico posterior.

### **3.2. Imposto sobre a Circulação de Bens e Mercadorias – ICMS**

O § 4º do art. 150 da Constituição Federal diz que a vedação expressa na alínea *b* do inciso VI deve compreender somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às atividades essenciais da igreja. Ou seja: a imunidade não é absoluta, sendo a igreja imune apenas dos impostos relacionados ao patrimônio, renda e serviços, de modo que, interpretando o texto constitucional com rigor e literalidade, o ICMS não seria abrangido pela imunidade, já que incide sobre a circulação de bens e mercadorias: uma atividade comercial, que não se enquadra como patrimônio, renda ou serviço.

Esse questionamento quanto à abrangência ou não do ICMS sobre a imunidade religiosa foi suscitado em julgados sobre a matéria, a exemplo da Apelação Cível n. 1038589-26.2016.8.26.0053, do TJSP<sup>41</sup>, na qual “a primeira questão que se coloca é se a imunidade tributária atingiria o ICMS, eis que este é imposto incidente sobre operações mercantis, tal como alega a apelante, e não sobre o patrimônio, renda ou serviços”. Para analisar a questão, o julgado cita o professor Ruy Barbosa Nogueira, que defende a não abrangência de impostos indiretos (como o ICMS) por imunidades, a não ser quando o bem é importado para incorporar o ativo permanente da instituição. De modo contrário, no julgamento do ARE n. 900.676 ED – AgR/ES<sup>42</sup>, o STF afastou a tese de que a imunidade não pode alcançar tributos indiretos.

Entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, novamente, demonstra uma interpretação mais ampliativa da imunidade, como se pode verificar no voto do Ministro Carlos Velloso, no Agravo n. 389.118<sup>43</sup>, citado na Apelação Cível supracitada:

“Não há invocar, para fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é

<sup>41</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 1038589-26.2016.8.26.0053-SP. Apelante: Igreja Universal do Reino de Deus. Apelada: Estado de São Paulo. Rel. Marrey Unt. São Paulo: 9 de abril de 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12393088&cdForo=0>, p. 4.

<sup>42</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Embargos de Declaração no RE com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux, Espírito Santo. 23.09.2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358716/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

<sup>43</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n. 389.118. Rel. Min. Carlos Velloso. 08.11.2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur15852/false>. Acesso em: 15.07.2020.

se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.”

Nesse mesmo sentido, esclarece o Desembargador Leandro Paulsen<sup>44</sup> em seu livro *Impostos federais, estaduais e municipais*:

“Os valores auferidos em decorrência da realização de casamentos, batismos, missas, vendas de velas, artigos sacros e atividades correlatas não tipificam serviços tributáveis pelas pessoas políticas que não podem cobrar ICMS e ISS, porque se trata de atividade intimamente vinculada ao objetivo religioso.”

Não basta, entretanto, que o objeto vendido seja religioso, mas deve estar sendo vendido por entidade religiosa. É o que entende Guilherme Von Muller Vergueiro, citado por Paulsen, na mesma obra, para esclarecer a questão: “isso porque, embora essa pessoa comercialize um objeto sacro, a mesma pessoa não possui vínculo com o templo. O objeto da relação de imunidade é necessariamente vinculado ao templo e suas atividades.”<sup>45</sup>

É importante ressaltar que cabe ao Estado provar que, no caso do ICMS, a operação mercantil ou seu produto não se destina à finalidade essencial da igreja: o ônus da prova não é do contribuinte, conforme comprova o RE n. 900.676<sup>46</sup>, no qual se garantiu a imunidade para o ICMS sobre a compra de milhares de CDs de hinos religiosos pela Igreja Universal do Reino de Deus. O Estado do Espírito Santo alegou que os CDs não são de “cunho essencial para o desenvolvimento das atividades exercidas pela Igreja” e que “a grande quantidade de CDs somente poderia levar à conclusão de que não seriam utilizados unicamente na evangelização dos fiéis, mas também na sua comercialização”<sup>47</sup>. Em resposta, o Supremo Tribunal Federal alegou que o ônus de provar que os CDs se destinam à finalidade de outra que a evangelização é do Estado, de modo que “a mera alegação de desvio de finalidade” não é suficiente.

A questão sobre a abrangência ou não do ICMS pela imunidade é mais profundamente analisada durante o julgamento dos embargos de divergência no RE n. 210.251-2<sup>48</sup>. O julgado diz respeito à alínea “c” do art. 150, VI, por se tratar de

<sup>44</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 301.

<sup>45</sup> VERGUEIRO, Guilherme Von Muller, 2005, p. 162. *apud* PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 301.

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux, Espírito Santo, 23 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11925467>.

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux, Espírito Santo, 23 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11925467>, p. 3.

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no Recurso Extraordinário n. 210.251-2. Rel. Min. Ellen Gracie. São Paulo, 26 de fevereiro de 2003. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/>

uma instituição beneficente, uma vez que analisa se o ICMS deve ou não ser abrangido pela imunidade com base na sua natureza e na repercussão econômica de o agraciar com a imunidade, cabe mencionar os argumentos utilizados pela Ministra Relatora Ellen Gracie neste estudo. A entidade assistencial em questão era dona de uma padaria e foi executada pelo Estado de São Paulo para que pagasse o ICMS referente ao comércio dos pães por ela produzidos.

Nesse julgamento, a Ministra Relatora traz em seu voto três critérios a serem levados em conta na análise do caso concreto e vota no sentido de condenar a entidade assistencial ao pagamento do tributo devido. Dos três critérios apresentados, dois podem ser aplicados à análise de casos em que o ente imunidade é um templo, e não uma entidade beneficente. A seguir, a análise dos citados critérios. Para o primeiro critério, é válido citar trecho do voto da exímia ministra:

“Não estão preenchidos, portanto, os requisitos do 150, VI, ‘c’ da Carta Federal para que a entidade assistencial embargada possa gozar da imunidade tributária em relação ao ICMS, porquanto, ao recair apenas sobre as operações mercantis realizadas com os bens por ela produzidos, tal exação não onera seu patrimônio, nem suas rendas e, tampouco, seus serviços.”<sup>49</sup>

Em seguida, a relatora ressalta que a imunidade do art. 150, VI, “c” tem caráter subjetivo, de modo que a entidade em questão, sendo seu contribuinte de direito, “apenas repassa o valor do imposto ao preço a ser pago pelo consumidor final, o contribuinte de fato, não abrangido pela aludida norma constitucional”<sup>50</sup>. Esse argumento não pode ser aplicado em casos nos quais o ente imune analisado é um templo<sup>51</sup>.

Por fim, a Ministra Ellen Gracie argumenta que, caso a instituição “fosse agraciada com imunidade em relação ao ICMS”, poderia “vender o bem a um preço bem inferior ao de mercado”, de modo que a livre concorrência seria pre-

---

jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>49</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no Recurso Extraordinário n. 210.251-2. Rel. Min. Ellen Gracie. São Paulo, 26 de fevereiro de 2003, p. 5. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no Recurso Extraordinário n. 210.251-2. Rel. Min. Ellen Gracie. São Paulo, 26 de fevereiro de 2003, p. 5. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>51</sup> Isso porque a imunidade religiosa, não tem caráter subjetivo. Segundo SCHOUERI (2018, p. 441): “Não significa esse ponto tornar-se subjetiva a imunidade. O que importa não é a pessoa titular do templo, mas a existência deste, propriamente dito. [...] Reafirme-se: a imunidade dos templos não pode ser considerada tipicamente objetiva pelo mero fato de também abranger tributos ditos pessoais, como o imposto sobre a renda. Todavia, isto não altera o fato de a imunidade decorrer da relação com uma realidade de fato – o templo – e não de características pessoais do contribuinte.”

judicada, já que ela estaria em “posição privilegiada em relação aos concorrentes”<sup>52</sup>.

Entretanto, por maioria, a Ministra foi vencida e a entidade assistencial em questão, agraciada com a imunidade. O cerne da argumentação dos votos vencedores foi a necessidade de estender a imunidade ao ICMS para que se concretize o “objetivo do texto constitucional”, nas palavras do senhor Ministro Nelson Jobim, que também procura refutar o argumento de ameaça à livre concorrência alegando que as entidades imunes são marginais do processo de mercado, já que não estão presentes para garantir livre concorrência, mas a obtenção de renda que permita a continuação de suas atividades<sup>53</sup>.

Nos casos em que são analisados os limites do art. 150, VI, em sua alínea “b”, ou seja, os limites da imunidade para templos de qualquer culto, a jurisprudência vem se firmando no mesmo sentido. A exemplo, temos o ARE n. 900676 ED-AgR<sup>54</sup>, no qual o Ministro Luiz Fux negou Agravo Regimental sob a alegação de que a matéria já havia sido amplamente tratada nas imunidades do art. 150, VI, alínea “c”. Mais uma vez, nota-se que o STF decide sobre as imunidades tributárias dos templos com base em argumentos utilizados para as imunidades dos entes do art. 150, VI, alínea “c” que possuem justificativa totalmente diferente da justificativa dada para a imunidade dos templos de qualquer culto.

Neste mesmo diapasão, e sob idênticos argumentos, pode-se citar os seguintes julgados do Supremo: ARE n. 1.240.154<sup>55</sup>; Apelação Cível n. 1060903-29.2017.8.26.0053<sup>56</sup> e Apelação n. 002209494.2011.8.26.0053<sup>57</sup>.

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no Recurso Extraordinário n. 210.251-2. Rel. Min. Ellen Gracie. São Paulo, 26 de fevereiro de 2003, p. 5. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no Recurso Extraordinário n. 210.251-2. Rel. Min. Ellen Gracie. São Paulo, 26 de fevereiro de 2003, p. 18. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 02 jun. 2020.

<sup>54</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Embargos de Declaração no RE com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux. Espírito Santo. 23.09.2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358716/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n. 1.240.154. Rel. Min. Edson Fachin. Rio de Janeiro, 15 de abril de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424774/false>. Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>56</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 1060903-29.2017.8.26.0053/SP. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelada: Igreja Universal do Reino de Deus. Rel. José Jarbas de Aguiar Gomes. São Paulo, 18 de fevereiro de 2020. Disponível em: [shorturl.at/eQU17](http://shorturl.at/eQU17).

<sup>57</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 002209494.2011.8.26.0053/SP. Apelante: Igreja Universal do Reino de Deus. Apelado: diretor de arrecadação e fiscalização da Secretaria do Estado da Fazenda de São Paulo. Rel. Ronaldo Andrade. São Paulo: 2 de setembro de 2014. Disponível em: [shorturl.at/syT13](http://shorturl.at/syT13). Acesso em: 01 jul. 2020.

Mais recentemente, ocorreu o julgamento do RE n. 608.872<sup>58</sup>, em que se decidiu que “a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido”, firmando-se o histórico<sup>59</sup> entendimento pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente de mercadoria (contribuinte de fato).

Pode-se concluir pelo prestígio ao atendimento do objetivo do texto constitucional de assegurar a liberdade religiosa frente ao real dispositivo que regula as imunidades dos templos. Os tribunais superiores optam por uma interpretação ampliativa do dispositivo, estendendo a imunidade a impostos que não apenas os incidentes sobre renda, patrimônio e serviços.

#### 4. Os limites da imunidade: um diálogo entre imunidade tributária e livre concorrência

A abordagem prévia demonstra que as imunidades tributárias são exceções à competência tributária. Todavia, por vezes são adotadas com interpretação extensiva alcançando hipóteses e situações não previstas no texto constitucional. A jurisprudência parece não adotar critérios fixos para definir os limites das imunidades tributárias, conquanto serem, ratificamos, exceções à regra da competência tributária.

Perante tal problemática, Luís Eduardo Schoueri<sup>60</sup> e Carolina Schaffer<sup>61</sup> apontam a livre concorrência como ponto delimitador das imunidades tributárias. Isso porque a finalidade essencial das igrejas é promover a religião, protegida constitucionalmente e estando afetada a finalidade pública. Contudo, ambos os professores entendem que não seria a mera atuação do templo no domínio econômico um motivo suficiente para afastar a imunidade. Schoueri<sup>62</sup> adota a linha já mencionada anteriormente, qual seja a da finalidade dos recursos. Se os

<sup>58</sup> STF, RE n. 608.872/MG – Minas Gerais, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.02.2017, Tribunal Pleno, *DJe*-219 27.09.2017.

<sup>59</sup> Nesse sentido, temos julgados posicionando-se desde a década de 70. A ver: STF, RE n. 54.190/CE, Rel. Min. Antonio Villas Boas, j. 01.01.1970; STJ, REsp n. 68.097/SP 1995/0029816-3, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 15.08.2000, Segunda Turma, *DJ* 11.09.2000, p. 232; STF, RE n. 67.625/SP, Rel. Djaci Falcão, j. 31.12.1969, Primeira Turma; STF, RE n. 68.215/SP, Rel. Themistocles Cavalcanti, j. 31.12.1969, Segunda Turma.

<sup>60</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 439.

<sup>61</sup> JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*, 2014, 166 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-01022016-081426/pt-br.php>. Acesso em: 31.05.2020, p. 71.

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 440-441.

recursos obtidos pela entidade, enquanto atua no domínio econômico, foram aplicados na finalidade essencial do templo, não há que se falar em capacidade contributiva, devendo serem analisados caso a caso.

Ressaltamos que tal opinião abre margem para que os templos possam coletar recursos sob a exploração de qualquer atividade, contanto que sejam aplicadas em sua finalidade essencial. Vale dizer que o templo poderia, em exemplos mais extremos, erguer bares, restaurantes, dentre muitas outras atividades econômicas, contanto que destinasse os recursos obtidos ali para sua finalidade essencial. Tais possibilidades vão totalmente de encontro ao art. 150, § 4º, da CF/1988, já que destoa da obtenção de recursos com atividades vinculadas à finalidade essencial do templo.

Embora parta do mesmo ponto que Schoueri, a professora Carolina Schaffer<sup>63</sup> sustenta não ser a imunidade aplicada a qualquer atividade comercial, sob o argumento da aplicação dos recursos na finalidade essencial do templo. Isso porque, conquanto regulados pelo mesmo dispositivo, devem ser diferenciadas as imunidades do templo com as imunidades dos agentes do art. 150, VI, alínea “c”, da CF/1988. Na hipótese ora em análise, os templos geralmente não operam no domínio econômico como forma de estimular ou fomentar a religião, mas meramente com objetivo de obter recursos, mesmo que aplicados nas atividades do templo. Por isso, não há que se falar em imunidade nas atividades que não se vinculam ao exercício religioso.

Concordamos integralmente com a jurista, em sua tese de Mestrado, ao sustentar a imunidade tributária somente sobre a renda, o serviço e o patrimônio dos templos que estejam estritamente vinculados com a atividade religiosa. O raciocínio prestigia a justificativa da imunidade da alínea “b” quando soma o direito à liberdade religiosa com a ausência de capacidade contributiva, bem como respeita honrosamente a letra do art. 150, § 4º, da CF/1988 ao tratar de patrimônio, renda e serviços relacionados à finalidade essencial do templo.

A atuação do templo no domínio econômico não é coibida, estando resguardada pela livre iniciativa do art. 170 da CF/1988<sup>64</sup>. É inegável, porém, que, ao atuar neste ambiente, o templo causa distorções de concorrências por estabelecer atividades desvinculadas da sua finalidade essencial. Exemplos simples podem ser moldados. O templo que detém uma padaria, mesmo que não lucre valores alarmantes, influencia na livre concorrência, já que se propõe a entregar serviço

<sup>63</sup> JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*, 2014, 166 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-01022016-081426/pt-br.php>. Acesso em: 31.05.2020, p. 123-124.

<sup>64</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios.”

idêntico que outra padaria pagadora de impostos e não alcançada pela imunidade. Semelhante raciocínio se apresenta ao estacionamento, ao aluguel de imóveis, dentre outros. Ocorre que, mesmo destinando os recursos obtidos para as finalidades essenciais, o templo se beneficia da imunidade para exercer atividades que não se conectam com a sua finalidade essencial. Esse fator o coloca em posição vantajosa em comparação a outros agentes que têm como principal objetivo estas atividades. A mera atuação do templo no domínio econômico causa distorções na livre concorrência, ainda que seus recursos sejam destinados a outras finalidades que não o mercado.

Hugo de Brito Machado Segundo<sup>65</sup> expõe interessante afirmação na qual a livre concorrência nada mais é do que a garantia de que atividades econômicas preservarão cenário em que a única variável para o sucesso ou fracasso é a habilidade de cada um dos seus agentes. Não se pode permitir que o Estado favoreça qualquer agente específico.

A alegação do professor cearense se aplica perfeitamente à atuação do templo no mercado, uma vez que a imunidade tributária se sustenta na atuação pública e na ausência de capacidade contributiva. Quando este passa a atuar no domínio econômico com atividades desvinculadas da sua finalidade essencial, afastam-se ambas as justificações para usufruir da imunidade, sob pena de o Estado beneficiar um agente específico.

Bom exemplo a ser citado é a Solução de Consulta n. 261/2018<sup>66</sup>, que tratou sobre templos de qualquer culto quando importam mercadorias de cunho religiosos para a revenda. Conquanto os recursos obtidos advirem de atividades vinculadas à finalidade essencial de promover a religião, a Receita Federal entendeu não se aplicar a imunidade ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Isso porque, nas hipóteses de revenda, a imunidade sobre importação prejudica o mercado nacional e afeta a livre concorrência. O templo faria jus à imunidade caso a importação fosse realizada para integrar o seu objetivo institucional. Como no caso concreto é realizada com objetivo de revenda, faz-se necessário afastar a imunidade.

Interessante chamar a atenção para o caso no qual prevalece a preocupação com a livre concorrência em detrimento da finalidade essencial do templo. É plausível o entendimento de que a importação, mesmo que para a revenda, está em consonância com a finalidade de promover a religião. Ocorre que, ainda assim, a Receita Federal entendeu ser necessário prestigiar a livre concorrência, haja vista a imunidade do art. 150, VI, alínea “b”, da CF/1988 não ser ilimitada.

---

<sup>65</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – os princípios da ordem econômica e da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 402.

<sup>66</sup> BRASIL, Solução de Consulta n. 261/2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97716>.

Em sentido totalmente contrário, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>67</sup>, ao julgar a incidência de Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo<sup>68</sup>, ao julgar a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), entenderam não se afastar a imunidade tributária sobre pedras sagradas importadas de Jerusalém para a construção de um templo em São Paulo. Ocorre que o templo possui tamanho inimaginável de 70.000 m<sup>2</sup>, ocupando um quarteirão inteiro com seu terreno de 28.000 m<sup>2</sup>. Foram importadas 39.009 m<sup>2</sup> de pedras cantarias para a construção do templo. Assim, fica o questionamento; seria de fato necessário tamanha luxuosidade e porte para que o templo pudesse fomentar e exercer sua atividade religiosa?

Nos parece minimamente irrazoável que casos concretos como este possam ser considerados comuns aos aspectos que visam sustentar a exceção a tributação. Como já dito, a imunidade não se trata de benefício ou favor, mas de um mecanismo de balanceamento entre agentes destituídos de capacidade contributiva que praticam atividades prestigiadas pelo texto constitucional. Como sustentar que os agentes que mantêm o templo em questão não possuem capacidade contributiva? Ou então que necessitam de tamanha edificação e mecanismo nela inseridos para praticarem a religiosidade?

O exemplo representa apenas alguns dos julgados em que o Judiciário entende as imunidades a pontos desarrazoáveis. Pertinente é a citação de julgamentos acertados acerca da temática, como ocorreu no julgamento do RE n. 601.720<sup>69</sup>, no qual o STF fixou ser o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) incidente sobre imóveis do templo cedidos a pessoa jurídica de direito privado. Ora, se imune fosse, a pessoa jurídica de direito privado receberia grande vantagem tributária em comparação a outras que arcam com o IPTU. Assim, muito bem apontou o Ministro Marco Aurélio em seu voto, ao dizer que conferir vantagem ao particular, sendo essa não existente para seus concorrentes, seria afronta à livre concorrência do art. 170 da CF/1988. Isso pois o IPTU nada mais é que um custo operacional comum a todos os agentes no mercado. Logo, afastar este ônus tributário de um agente específico implica desrespeito à Constituição.

<sup>67</sup> BRASIL. Apelação Cível n. 0005626.16.2011.4.03.6104. TRF da 3ª Região. Des. Rel. Andre Naborre. Quarta Turma. j. 22.05.2014. *DJe* 05.06.2014. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=201161040056260&data=2014-06-05>. Acesso em: 31 maio 2020.

<sup>68</sup> BRASIL. Apelação Cível n. 0022094.94.2011.8.26.0053. Terceira Câmara de Direito Público do TJSP. Rel. Ronaldo Andrade. j. 02.09.2014. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultado-Completa.do?jsessionid=9A948873C17054DF572EA6ED1B271E83.cjsg1>. Acesso em: 31 maio 2020.

<sup>69</sup> BRASIL, STF. Recurso Extraordinário n. 601.720. Rel. Min. Edson Fachin. Rio de Janeiro, j. 19.04.2017. *DJe* 05.09.2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372799/false>. Acesso em: 31 maio 2020.

Resta concluir que a livre concorrência representa limites à imunidade tributária. Como visto, nada impede que o templo adentre o domínio econômico e obtenha recursos com atividades que possuam vínculo com sua finalidade essencial. Ainda assim, deve-se analisar caso a caso para que se evite discrepâncias e ofensas à principal justificação da imunidade tributária, qual seja o fomento da religião e a ausência de capacidade contributiva.

### **5. Análise crítica dos fundamentos utilizados pelos tribunais superiores para justificar a interpretação ampliativa da imunidade religiosa**

A cuidadosa análise jurisprudencial sobre o tratamento da Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto permite extrair dos julgados quatro critérios que vêm sendo utilizados para respaldar a interpretação ampliativa do alcance da Imunidade Religiosa. São eles: (I) a intenção do poder constituinte de assegurar a liberdade religiosa; (II) a equiparação das alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, da CF, no sentido de ampliar o alcance da imunidade; (III) a destinação do produto das atividades econômicas; (IV) a não presunção de desvio da finalidade. Partir-se-á à análise crítica de cada um desses critérios.

Quanto ao primeiro critério, é evidente que o maior fundamento para que haja uma imunidade tributária a templos de qualquer culto é a *intenção do poder constituinte de assegurar a liberdade religiosa*, na forma do art. 5º, VI, da Constituição Federal/1988: é imprescindível uma limitação ao poder de tributar templos, pois se deseja impedir que se coíba qualquer tipo de culto. Além disso, nas palavras do professor Luís Eduardo Schoueri<sup>70</sup>: “o texto constitucional não se limita a assegurar a liberdade de crença, mas o exercício dos cultos religiosos o que, dentre outros meios, implica a proteção aos locais de culto”. É com base neste fundamento que a jurisprudência vem se afirmando no sentido de ampliar a abrangência da imunidade religiosa, a exemplo dos supracitados Recursos Extraordinários n. 237.718-6, n. 210.251-2 e n. 325.822-2 e conforme resume o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, ao justificar seu voto no sentido ampliativo no RE n. 237.718-6<sup>71</sup>:

“[...] Jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a lhes maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.”

Entretanto, tal justificativa vem sendo alicerce para permitir que mesmo a renda, o patrimônio e os serviços vinculados a atividades as quais invadem o do-

<sup>70</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 437.

<sup>71</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 237.718-6. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. São Paulo, 29 de março de 2001, p. 8. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em: 29 jun. 2020.

mínio econômico sejam abarcados pela imunidade, apresentando verdadeiro prejuízo ao princípio da livre concorrência, protegido pelo art. 170 da CRFB. Isso ocorre porque, embora os Tribunais Superiores aleguem aplicar uma “interpretação teleológica” do texto constitucional concernente às imunidades, esta aplicação é feita de forma incongruente, sem observar o objetivo do constituinte originário e o fim a que se dirige a norma.

Quanto ao segundo critério, pode-se confirmar isso ao observar com maior atenção a interpretação dada ao § 4º do art. 150 da Constituição pelos Tribunais Superiores. Conforme exposto e exemplificado pelos Recursos Extraordinários n. 595.037, n. 805.492 e n. 694.453, argumenta-se que tal dispositivo, em seu texto, permite a equiparação das alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, da CF, no sentido de ampliar o alcance da imunidade religiosa, conforme expressa o Ministro Relator Ilmar Galvão no RE n. 325.822-2 já analisado: “referindo-se o parágrafo 4º do artigo 150º às imunidades das letras b e c do inciso VI do mencionado dispositivo, é fora de dúvida que, no tocante à letra ‘b’, há de ser aplicado no sentido de aplicar ‘ao que couber’”.

Não obstante, é indiscutível que o citado § 4º, embora equipare as alíneas “b” e “c”, o faz com a intenção de restringir a imunidade, e nunca de ampliá-la. Assim assevera o Consultor Legislativo da Área III Tributação, Ronaldo Lindimar José Marton<sup>72</sup>:

“O § 4º proclama que as vedações à tributação por impostos ‘compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. Ao utilizar o advérbio ‘somente’, o § 4º deixou claro o seu objetivo de restringir. E, ao se referir às ‘finalidades essenciais’ o dispositivo em comento traçou de forma segura o seu propósito: restringir. Assim, correto o entendimento de que o § 4º deve ser ‘vetor interpretativo’ das ditas imunidades; incorreto está em entender o oposto do que está expresso no referido § 4º, e ampliar a amplitude dessas imunidades. Os votos enfatizaram uma suposta interpretação teleológica da imunidade dos templos, e não perceberam as finalidades diversas de cada um dos dispositivos.”

Dessa forma, observa-se que é ignorado, ao tratar da equiparação das supracitadas alíneas, o objetivo do poder constituinte de limitar a abrangência da imunidade. Ademais, cabe adicionar que interpretar extensivamente a imunidade religiosa com base na equiparação das alíneas “b” e “c” do art. 150º, VI, da Constituição configura o uso de analogia. Esse recurso interpretativo só pode ser utilizado na ausência de disposição expressa, conforme dita o art. 108 do Código

<sup>72</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária de qualquer culto na interpretação da Constitucional adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Câmara dos Deputados. Brasília/DF, 2013, p. 26. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/est-nottec/areas-daconle/tema20/CPI3006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/est-nottec/areas-daconle/tema20/CPI3006_1.pdf). Acesso em: 15 maio 2020.

Tributário Nacional, de modo que sua aplicação ao caso das imunidades é ofensiva ao ordenamento jurídico, conforme explica o Procurador da Fazenda Nacional, Daniel Giotti de Paula<sup>73</sup>:

“Voltando ao caso da imunidade religiosa, pode-se conjecturar que se ela for entendida como imunidade-proteção, não há regulação insatisfatória na leitura tradicional que se fazia para ela, mesmo trazendo para debate o parágrafo quarto do artigo 150º. Dessa forma, não sendo caso de lacuna axiológica, desnecessário que se adote mecanismo de integração.”

Além disso, Ronaldo Lindimar José Marton, explica que, enquanto o art. 150 da Constituição serve como meio para a concretização da proteção à liberdade religiosa, o § 4º do art. 150 serviria para dar efetividade ao princípio da isonomia tributária, além disso, complementa que: “no que concerne aos templos de qualquer culto, não se pode aplicar a mesma exegese que foi vitoriosa no caso das entidades de assistência social, pois ao Estado é vedado subsidiar os cultos religiosos”<sup>74</sup>. Tal vedação é encontrada no art. 19, I, da Constituição Federal, o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas, bem como a sua subvenção. Sobre a questão, ensina Aliomar Baleeiro<sup>75</sup> que não se pode permitir que a imunidade religiosa seja uma forma de fomentar a religião, pois isso representaria, de alguma forma, subvenção estatal de algo que não interessa, necessariamente, a toda coletividade.

Cabe notar que, mesmo priorizando o critério da intenção do poder constituinte de assegurar a liberdade religiosa acima, equiparar as alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, a fim de embasar uma interpretação extensiva da imunidade, mostra-se insustentável quando se analisa a intenção do poder constituinte ao determinar a imunidade para entidades de assistência social, prevista no art. 150, VI, na alínea “c”. O poder constituinte institui a imunidade para entidades de assistência social embasado no fato de que assistência social está entre as funções do Estado. “assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade do Estado”<sup>76</sup>, devendo ser protegida e incentivada. Já a imunidade a templos de qualquer culto visa proteger a liberdade religiosa, e não o Estado fomentar as religiões, o que é vedado, conforme exposto.

<sup>73</sup> GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *JOTA*, 2017. Online. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017). Acesso em: 18 jun. 2019.

<sup>74</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária de qualquer culto na interpretação da Constitucional adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Câmara dos Deputados. Brasília/DF, 2013, p. 27. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/est-nottec/areas-daconle/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/est-nottec/areas-daconle/tema20/CP13006_1.pdf). Acesso em: 15 maio 2020.

<sup>75</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 182.

<sup>76</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 446.

Em detrimento de tal vedação, é exatamente o que ocorre: a abrangência descomedida da imunidade permite a formação de patrimônios milionários por entidades religiosas, além de proteger gastos supérfluos, como se exemplifica pela construção do Templo de Salomão em São Paulo, que foi orçada em quase setecentos milhões de reais. As Igrejas se tornaram um exemplo de arrecadação e sucesso empresarial às custas de uma incompetência para tributar<sup>77</sup>, conforme se pode denotar pelo fato de que, mesmo com a imunidade garantida, as entidades religiosas estão entre os maiores devedores da União: as 10 maiores devedoras somam, juntas, mais de R\$ 500 milhões em dívidas, segundo a publicação do primeiro trimestre de 2020 da lista de todos os devedores inscritos na dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>78</sup>. É importante que se esteja ciente desse efeito produzido pela extensão demasiada do alcance da imunidade no mundo fático para que se adapte a norma à realidade. O direito, para processar a realidade econômica e exercer seu poder regulatório, necessita produzir linguagem prescritiva que se adeque à realidade descrita<sup>79</sup>.

Desse modo, percebe-se que a interpretação ampliativa da imunidade religiosa permite que renda, patrimônio e serviços fruto de atividades as quais adentram o domínio econômico e decorrem da exploração de atividades econômicas não relacionadas com suas finalidades essenciais do ente sejam imunizadas com duas ressalvas: os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune e seu exercício não pode prejudicar o princípio da livre concorrência, conforme a Solução de Consulta n. 272 – COSIT, de dezembro de 2018<sup>80</sup>. Assim, temos a análise do terceiro critério: ao determinar que os resultados sejam reinvestidos totalmente nas funções essenciais do ente, a jurisprudência postula como critério a análise da *destinação do produto das atividades econômicas*, e não a análise da atividade econômica em si quanto à sua vinculação (ou não) à finalidade essencial do ente.

Cabe notar que oito meses antes da publicação da Solução de Consulta n. 272, a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina publicou a

<sup>77</sup> MASCARENHAS, Igor de Lucena; SANTOS, Alex Taveira dos. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma incoerência constitucional. *Publica Direito*, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=6060d322713797e8>. Acesso em: 08 jun. 2020.

<sup>78</sup> PEREIRA, Jorge. Mesmo com imunidade tributária, igrejas aparecem entre os maiores devedores da União. *Gazeta do Povo*. Curitiba, 2020. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-e-cidadania/mesmo-com-imunidade-tributaria-igrejas-aparecem-entre-os-maiores-devedores-da-uniao/>. Acesso em: 10 jun. 2020.

<sup>79</sup> BRUMMATI, Flávia Lorena. *As imunidades tributárias e a livre concorrência*. 2011, 178 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2011, p. 159.

<sup>80</sup> BRASIL. Receita Federal: Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta n. 272 – COSIT, 19 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=50902>.

Consulta n. 44/2018<sup>81</sup>, na qual se utiliza como fundamento as palavras de Roque A. Carrazza:

“A imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto.”

E, com isso, determina que:

“A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto (artigo 150º, VI, ‘b’ da CF/1988) *não* alberga eventuais operações de circulação de mercadorias realizadas pelas entidades religiosas, exceto as operações com livros, jornais e periódicos, as quais serão *imunes* por que regidos em dispositivo constitucional próprio (artigo 150º, VI, ‘d’ da CF/1988). Assim, a luz do entendimento jurisprudencial do STF, tem-se que não é possível aplicar a imunidade tributária sobre as operações de importação de mercadorias destinadas a revenda de artigos e materiais religiosos, mesmo que sem finalidade lucrativa.”

Nota-se, portanto, que se levantou como critério justamente qual seria a atividade econômica desenvolvida: caso fossem operações envolvendo livros, jornais ou periódicos, seria garantida a imunidade; caso não, não estariam abrangidas, pois não configurariam “funções essenciais de nenhum culto” – muito embora a COSIT n. 272, no mesmo ano, dispense análise da atividade econômica como critério.

Ademais, quanto ao quarto critério, em que pese a destinação da renda ser critério de análise para julgar se essa será ou não abrangida pela imunidade, não é requerida a comprovação por parte da entidade religiosa da destinação da renda às finalidades institucionais. Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal estabelece como premissa a *não presunção de desvio da finalidade*, cabendo à administração tributária demonstrar caso haja desvio, conforme exemplificado pelos RE n. 578.562<sup>82</sup> e RE n. 694.453-AgR<sup>83</sup> e como resume o Ministro Relator Luiz Fux, no ARE n. 900.676<sup>84</sup>:

<sup>81</sup> BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina, Comissão Permanente de Assuntos Tributários. Consulta 44/2018, Código Pe/SEF: 180250157688. Responsáveis: Rogério de Mello Macedo da Silva; Camila Cerezer Segatto. Santa Catarina, 8 de maio de 2018.

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 578.562/BA. Rel. Min. Eros Roberto Grau. Supremo Tribunal Federal. j. 21.05.2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2596133>. Acesso em: 30 maio 2020.

<sup>83</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 694.453. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>.

<sup>84</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com

“As instituições religiosas e as demais entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante prova em contrário produzida pela administração tributária, não sendo suficiente a mera alegação de desvio de finalidade.”

Essa determinação permite que a imunidade religiosa seja estendida aos mais absurdos usos, a exemplo do próprio ARE n. 900.676, no qual trata-se “de operação envolvendo milhares de *compact discs* (CDs) de hinos religiosos interpretados por artistas conhecidos do grande público, especialmente o fiel, não sendo, por óbvio, de cunho essencial para o desenvolvimento das atividades exercidas pela Igreja”<sup>85</sup>, conforme sustenta o Estado do Espírito Santo ao dar as razões do agravo cujo provimento foi negado.

A não presunção de desvio da finalidade foi a mesma justificativa utilizada na Apelação Cível n. 1038589-26.2016.8.26.0053, do TJSP<sup>86</sup>, em que o caso concreto era a operação envolvendo cerca de 5 milhões de reais para a importação de equipamentos de produção para televisão, no qual a Igreja Universal alegava ter direito à imunidade tributária, pois “os equipamentos produzirão exclusivamente conteúdo evangélico para ser exibido em quase todas as televisões”<sup>87</sup>. O Estado de São Paulo alegou na Apelação, citando julgado do TJSP<sup>88</sup> que “a programação televisiva que fugiria do âmbito religioso (“Fala que Eu te Escuto” e “The Love School – A Escola do Amor”)), mas o Ministro Relator Marrey Uint entendeu que essa alegação “não afasta a presunção da utilização dos equipamentos na atividade eclesiástica”. Esse caso é apenas um dentre 12 ações contra o governo de São Paulo de 2016 a 2018, nas quais a Universal afirma ter direito à imunidade tributária – e venceu a maioria.

Para o Procurador da Fazenda Nacional Daniel Giotti de Paula, o entendimento de que o ônus da prova incumbe ao Fisco está equivocado por dois moti-

Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux. Espírito Santo, 23 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11925467>, p. 6.

<sup>85</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux. Espírito Santo, 23 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11925467>, p. 3.

<sup>86</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 1038589-26.2016.8.26.0053-SP. Apelante: Igreja Universal do Reino de Deus. Apelada: Estado de São Paulo. Rel. Marrey Uint. São Paulo: 9 de abril de 2019. Disponível em: [encurtador.com.br/aDW05](http://encurtador.com.br/aDW05). Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>87</sup> GENTILE, Rogério. Universal cobra isenção fiscal para equipamentos de TV. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 24 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2018/08/universal-cobra-isencao-fiscal-para-equipamentos-de-tv.shtml?cmpid=assmob&origin=folha>. Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>88</sup> BRASIL, Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 1038579-79.2016.8.26.0053. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Rel. Luís Fernando Camargo de Barros Vidal. São Paulo: 31.07.2017. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdA-cordao=10675568&cdForo=0>. Acesso em: 15 jul. 2020.

vos: “por não se encontrar essa relação necessária entre desnecessidade de se provar o fato que gera um direito e a natureza fundamental dele” e “porque a distribuição de ônus da prova, quanto mais se for criada jurisprudencialmente, deve seguir limites epistêmicos e normativos próprios, entre os quais o próprio direito de defesa, contraditório etc.”. O procurador explica, sobre o primeiro motivo, que a imunização do produto da exploração econômica de imóveis e rendas deve ser a exceção da regra geral, de forma que “a imunidade religiosa seria destinada apenas aos espaços de celebração e edifícios anexos importantes para a difusão do culto”, só podendo ser concedida mediante comprovação. Ele também diz que “o Supremo Tribunal Federal, ao criar uma presunção em favor da imunidade, subverteu a própria inteligência do parágrafo quarto do artigo 150º da Constituição da República”.

Depois, esclarece o segundo motivo, elucidando que:

“Existe tendência, posta normativamente inclusive, para distribuir o ônus da prova a quem possui as melhores condições para provar um direito, pois o objetivo da carga da prova é ‘criar uma regra de juízo que permita ao julgador ditar uma resolução quando o fato não está suficientemente provado’.”<sup>89</sup>

E complementa que:

“No que toca à exploração de bens, rendas e serviços, mormente em regime de mercado, se a Constituição adota expressamente a necessidade de liame entre os recursos auferidos e utilizados com as finalidades institucionais, o ônus da prova deve recair à própria entidade religiosa.”<sup>90</sup>

Isso justamente porque seria incomensuravelmente menos trabalhoso a entidade religiosa provar a destinação adequada do produto da exploração econômica do que o Fisco provar o inverso. Diz o procurador que:

“À entidade religiosa bastaria apresentar balanços contábeis, a que já é obrigada, documentos que comprovem o uso daqueles recursos para atingir sua finalidade institucional e outras provas aptas a demonstrar que são os recursos necessários para a difusão religiosa.”<sup>91</sup>

<sup>89</sup> GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *JOTA*, 2017. Online. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017). Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>90</sup> GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *JOTA*, 2017. Online. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017). Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>91</sup> GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *JOTA*, 2017. Online. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017). Acesso em: 18 jun. 2020.

Cabe notar que a incumbência do ônus da prova ao Fisco resulta da equiparação das alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, da Constituição Federal, visto que advém da aplicação da Súmula Vinculante n. 52 do STF, que dispõe a respeito das entidades referidas pela alínea “c” do art. 150, VI, às entidades religiosas cobertas pelo mesmo artigo na alínea “b”. A Súmula utiliza como precedente representativo o ARE n. 760.876<sup>92</sup> AgR, do qual se transcreve que “a presunção de que o imóvel ou as rendas da entidade assistencial imune estão afetados às suas finalidades essenciais milita em favor da entidade. Cabe ao Fisco elidir a presunção.” Pondo à parte as já apresentadas considerações acerca da inconsistência em equiparar as alíneas, mesmo na hipótese de se considerar aplicável a súmula, é possível determinar que o ônus da prova seja da entidade religiosa no caso da alínea “b”. Novamente, segundo o procurador Giotti<sup>93</sup>:

“Mesmo na hipótese de se considerar aplicável a súmula, deveria ser feito um *distinguish*, para que, no caso da imunidade religiosa, cuja razão de ser é proteger a religião e não o Estado fomentar as religiões por meio de subvenções, caber à própria entidade religiosa provar que se vale de outros recursos, em tese passíveis de tributação por impostos, para suas finalidades institucionais. Ou seja: no campo das provas, a mesma súmula pode gerar distribuição diversa, sem que isso seja incoerente ou inconsistente metodologicamente.”

Interessante notar, ainda, que nem sempre foi predominante o entendimento de que caberia ao Fisco a prova da relação entre o patrimônio e a finalidade essencial da entidade, prevista no § 4º do art. 150 da Constituição. Em 1998, aplicava-se o entendimento contrário, cabendo ao contribuinte provar tal relação, conforme se observa no RE n. 206.169/SP<sup>94</sup>, que tratava de entidade sob proteção do art. 150, VI, *c*. Após 16 anos, em 2014, o Supremo Tribunal Federal firma de que as entidades de assistência social somente perderão o direito à imunidade tributária quando houver prova pelo Fisco de que elas não estão cumprindo com os seus objetivos institucionais, no RE n. 385.091<sup>95</sup>.

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 760.876 Sergipe. Rel. Min. Dias Toffoli. j. 04.02.2014, p. 7. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5568351>. Acesso em: 12 jun. 2020.

<sup>93</sup> GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *JOTA*, 2017. Online. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017). Acesso em: 18 jun. 2020.

<sup>94</sup> Imunidade tributária e o ônus da prova. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 8 de maio de 1998. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/1998-mai-08/prova\\_incumbencia\\_contribuinte](https://www.conjur.com.br/1998-mai-08/prova_incumbencia_contribuinte). Acesso em: 17 jun. 2020.

<sup>95</sup> SCOPEL, Milena. Supremo Tribunal Federal firma entendimento de que é do Fisco o ônus da prova nos casos de perda da imunidade das entidades de assistência social. Zulmar Neves Advocacia. Porto Alegre, 2014. Disponível em: <https://zna.adv.br/supremo-tribunal-federal-firma-entendimento-de-que-e-do-fisco-o-onus-da-prova-nos-casos-de-perda-da-imunidade-das-entidades-de-assistencia-social/>. Acesso em: 17 jun. 2020.

Após analisar criticamente cada um dos critérios estabelecidos pela jurisprudência para determinar se uma renda, um patrimônio ou um serviço deve ser imunizado, nota-se que os critérios adotados pelo Supremo Tribunal Federal para embasar suas decisões no que tange à imunidade religiosa não apenas mostram-se insustentáveis, mas também inconsistentes ao longo do tempo. Opta-se por considerar a intenção do Poder Constituinte como critério a depender do ponto que se analise, e não como uma metodologia uniforme. Desconsidera-se a análise do vínculo da atividade comercial à finalidade essencial do culto conforme conveniência, e não de forma sistemática.

Os argumentos apresentados se baseiam fortemente na livre concorrência como critério limitador das imunidades. Ao adentrar no domínio econômico, o ente imunizado ultrapassa os limites da imunidade tributária mesmo que aplique os recursos ali obtidos em suas finalidades essenciais.

## 6. Conclusão

A imunidade tributária se fundamenta, principalmente, na ausência de capacidade contributiva, o que justifica o afastamento da cobrança de impostos sobre os entes imunes do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, por vezes, ignora essa justificativa e permite que entes imunes ultrapassem a interseção entre o domínio econômico e o mercado, mantendo suas imunidades.

A cuidadosa análise jurisprudencial sobre o tratamento da Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto permite extrair dos julgados quatro critérios que vêm sendo utilizados para respaldar a interpretação ampliativa do alcance da Imunidade Religiosa. São eles: (I) a intenção do poder constituinte de assegurar a liberdade religiosa; (II) a equiparação das alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, da CF, no sentido de ampliar o alcance da imunidade; (III) a destinação do produto das atividades econômicas; (IV) a não presunção de desvio da finalidade.

Ao estenderem a imunidade tributária, clara exceção e limitação ao poder de tributar, infringem ideais constitucionais que moldam a aplicação do fenômeno. Decisões neste sentido têm sido identificadas em diversos impostos em espécie, dentre eles inclusive impostos que não estão dentro do patrimônio, renda e serviços da entidade imune, como ocorre com o ICMS.

Sob o ponto de vista constitucional, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, alínea “b”, baseia-se no fomento da religião. Fomento não com intuito de promoção, mas com objetivo de evitar que quaisquer religiões sejam suprimidas, dando espaço para as mais variadas ideologias e crenças. Logo, tal imunidade se sustenta em dois pontos: (I) Ausência de capacidade contributiva; e (II) Fomento da Religião.

No momento em que o STF adota a corrente ampliativa para esses entes, permite que os templos realizem atividades totalmente desvinculadas com a sua

finalidade essencial, sob a tese argumentativa da destinação, bastando que apliquem os recursos ali obtidos em suas finalidades essenciais. Este entendimento é moldado pelo art. 150, § 4º, incluindo os entes do art. 150, VI, alínea “b” e alínea “c” no mesmo patamar. Porém, por serem entes diferentes que gozam de imunidade tributária por justificativas diversas, em momento algum se poderia equipará-los com intuito de estender a imunidade tributária, principalmente porque o art. 150, § 4º estabelece verdadeira ótica restritiva, não ampliativa. O dispositivo não trata de destinação, mas somente veda os impostos relacionados com o patrimônio, a renda e os serviços estritamente relacionados com as finalidades essenciais dos entes.

Sendo a atividade essencial dos templos de qualquer culto a promoção da religião, não poderia abarcar fenômenos diversos além dos que promovam o culto religioso, sob pena de ofender preceitos constitucionalmente previstos, como a capacidade contributiva e a livre concorrência.

Nota-se através dos julgados estudados que, ao decorrer dos anos o STF tem se desvencilhado dos critérios, sustentando a imunidade através de uma lógica variável utilizando a intenção do constituinte e não a logicidade e justificativa por trás das imunidades tributárias. Aspecto preocupante especialmente em hipótese de inserção no domínio econômico, prejudicando o mercado concorrencial entre as pessoas jurídicas alcançadas pelos tributos e os templos que gozem de imunidade.

Assim, sustentamos a premissa de que, para gozar da imunidade tributária presente no art. 150, inciso VI, alínea “b”, os templos precisam estar dentro do seu campo de finalidade essencial, bem como aplicar os recursos nestes. Isso porque, se possuem direito à imunidade, exceção à tributação, devem seguir com rigor sua justificativa, obtendo e utilizando recursos que advenham de atividades relacionadas às suas finalidades essenciais.

### Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- BRASIL, Supremo tribunal Federal. Ag. Reg. nos Embargos de Declaração no RE com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux, Espírito Santo. 23.09.2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358716/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.
- BRASIL. Apelação Cível n. 0005626.16.2011.4.03.6104. TRF da 3ª Região. Des. Rel. Andre Nabarrete. Quarta Turma. j. 22.05.2014. *DJe* 05.06.2014. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=201161040056260&data=2014-06-05>. Acesso em: 31 maio 2020.

- BRASIL. Apelação Cível n. 0022094.94.2011.8.26.0053. 3ª Câmara de Direito Público do TJSP. Rel. Ronaldo Andrade. J. 02.09.2014. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=9A948873C17054D-F572EA6ED1B271E83.cjsg1>. Acesso em: 31 maio 2020.
- BRASIL. Receita Federal: Coordenação-geral de Tributação. Solução de Consulta n. 272 – COSIT, 19 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=50902>. Acesso em: 08 jun. 2020.
- BRASIL. Recurso Extraordinário n. 578.562/BA. Rel. Min. Eros Roberto Grau. Supremo Tribunal Federal. j. 21.05.2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2596133>. Acesso em: 30.05.2020.
- BRASIL. Recurso Extraordinário n. 601.720. Rel. Min. Edson Fachin. Supremo Tribunal Federal. j. 19.04.2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372799/false>. Acesso em: 31 maio 2020.
- BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina, Comissão Permanente de Assuntos Tributários. Consulta n. 44/2018, Código Pe/SEF: 180250157688. Responsáveis: Rogerio de Mello Macedo da Silva; Camila Cerezer Segatto. Santa Catarina, 8 de maio de 2018. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/consultas/frame\\_consultas.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/consultas/frame_consultas.htm). Acesso em: 29 jul. 2020.
- BRASIL. Solução de Consulta n. 261/2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97716>. Acesso em: 30 maio 2020.
- BRASIL. Solução de Consulta n. 272/2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=50902>.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no Recurso Extraordinário n. 210.251-2. Rel. Min. Ellen Gracie, São Paulo, 26 de fevereiro de 2003. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 02 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n. 1.240.154. Rel. Min. Edson Fachin, Rio de Janeiro, 15 de abril de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424774/false>. Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 805.492. Rel. Min. Luiz Fux. Rio de Janeiro, 31 de maio de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11181515>. Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 694.453. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>. Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 595.037. Rel. Min. Roberto Barroso. Rio de Janeiro, 24 de junho de

2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307112118&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. nos Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com Agravo n. 900.676. Rel. Min. Luiz Fux, Espírito Santo, 23 de setembro de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358716/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 325.822-2. Rel. Min. Ilmar Galvão, São Paulo, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 06 jun. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 221.395. Rel. Min. Marco Aurélio. São Paulo, 8 de fevereiro de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur22369/false>. Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 237.718-6. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. São Paulo, 29 de março de 2001. *DJ* 06.09.2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em: 29 jun. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 767.332. Rel. Min. Gilmar Mendes. j. 31.10.2013. *DJe*-230 22.11.2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=4589418#:~:text=102%2C%20inciso%20III%2C%20al%C3%ADnea%20a,n%C3%A3o%20est%C3%A1%20protegido%20pela%20imunidade>. Acesso em: 29 jun. 2020.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 1038589-26.2016.8.26.0053-SP. Apelante: Igreja Universal do Reino de Deus. Apelada: Estado de São Paulo. Rel. Marrey Uint. São Paulo: 9 de abril de 2019. Disponível em: [https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=12393088&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha\\_c7bee5ffb-832495c867adf7025e0d736&g-recaptcha-response=03AGdBq25z1lSmTD2ihRSKkQe5MIkRzHBCpWjB3s5ZayDlNM0lZc3ZVrkRHucJrSQ5oa9GyiiMMrSimR7urU7QyCfg\\_fCWp7lOOe93dROfMfeHLpJnLcrqwqjKOWOw0W-9lTiMi92aRA\\_Qhh0uo\\_-ZPHk11-xj\\_JNlSMkTguaC3Mr0JPJGoLR6qQRgnziS5-HISkUmnFvAbNo6GIqldy0Sf3BiOsDisEiWUdwhYwS7PFAT6vRbE-jXFRmko7lZxMvB\\_nlH9HRn4z-rP\\_-PGkuCJ2XyOHhN4dhY4P\\_qqS-Xw-OQMj5l84DrSTV9AGf2QBBBNso2YWdVjWPgL7N6qKp8ABIMHbbf\\_8pPiguu-kSO2QnxqbCCtSVGIfoZCbW3N7dybJL93-SND-obGjeSw4cT25H9BW-qlgEcMEGfIK\\_4NXru27tcuGRWjdL6lvYx-Ub22x02YTyF-wmvhp7JCDwnYOSxdspmCGs5IQLA](https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=12393088&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_c7bee5ffb-832495c867adf7025e0d736&g-recaptcha-response=03AGdBq25z1lSmTD2ihRSKkQe5MIkRzHBCpWjB3s5ZayDlNM0lZc3ZVrkRHucJrSQ5oa9GyiiMMrSimR7urU7QyCfg_fCWp7lOOe93dROfMfeHLpJnLcrqwqjKOWOw0W-9lTiMi92aRA_Qhh0uo_-ZPHk11-xj_JNlSMkTguaC3Mr0JPJGoLR6qQRgnziS5-HISkUmnFvAbNo6GIqldy0Sf3BiOsDisEiWUdwhYwS7PFAT6vRbE-jXFRmko7lZxMvB_nlH9HRn4z-rP_-PGkuCJ2XyOHhN4dhY4P_qqS-Xw-OQMj5l84DrSTV9AGf2QBBBNso2YWdVjWPgL7N6qKp8ABIMHbbf_8pPiguu-kSO2QnxqbCCtSVGIfoZCbW3N7dybJL93-SND-obGjeSw4cT25H9BW-qlgEcMEGfIK_4NXru27tcuGRWjdL6lvYx-Ub22x02YTyF-wmvhp7JCDwnYOSxdspmCGs5IQLA). Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Poder Judiciário de São Paulo. Apelação Cível n. 002209494.2011.8.26.0053-SP. Apelante: Igreja Universal do Reino de Deus. Apelado: diretor de arrecadação e fiscalização da Secretaria do Estado da

- Fazenda de São Paulo. Rel. Ronaldo Andrade. São Paulo: 2 de setembro de 2014. Disponível em: [shorturl.at/syT13](http://shorturl.at/syT13). Acesso em: 01 jul. 2020.
- BRUMMATI, Flávia Lorena. *As imunidades tributárias e a livre concorrência*. 2011, 178 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2011. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5670/1/Flavia%20Lorena%20Peixoto%20Holanda%20Brumatti.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 367-368 e 381.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- GENTILE, Rogério. Universal cobra isenção fiscal para equipamentos de TV. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2018/08/universal-cobra-isencao-fiscal-para-equipamentos-de-tv.shtml?cmpid=assmob&origin=folha>. Acesso em: 18 jun. 2020.
- GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *JOTA*. Brasília, 2017. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017). Acesso em: 18 jun. 2019.
- GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998.
- Imunidade tributária e o ônus da prova. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 1998. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/1998-mai-08/prova\\_incumbencia\\_contribuinte](https://www.conjur.com.br/1998-mai-08/prova_incumbencia_contribuinte). Acesso em: 17 jun. 2020.
- JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*, 2014 166 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-01022016-081426/pt-br.php>. Acesso em: 31 maio 2020.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária de qualquer culto na interpretação da constitucional adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Câmara dos Deputados. Brasília/DF, 2013. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-daconle/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-daconle/tema20/CP13006_1.pdf), p. 15. Acesso em: 15 maio 2020.
- MASCARENHAS, Igor de Lucena; SANTOS, Alex Taveira dos. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma incoerência constitucional. *Publica Direito*, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=-6060d322713797e8>. Acesso em: 08 jun. 2020.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à CF 1946*. 1. ed.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias*. Tema: Imunidades tributárias, nova série n. 4. São Paulo: RT, 1998.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2015.
- PEREIRA, Jorge. Mesmo com imunidade tributária, igrejas aparecem entre os maiores devedores da União. *Gazeta do Povo*. Curitiba, 2020. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-e-cidadania/mesmo-com-imunidade-tributaria-igrejas-aparecem-entre-os-maiores-devedores-da-uniao/>. Acesso em: 10 jun. 2020.
- MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à CF 1946*. 1. ed.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SCOPEL, Milena. Supremo Tribunal Federal firma entendimento de que é do Fisco o ônus da prova nos casos de perda da imunidade das entidades de assistência social. Zulmar Neves Advocacia. Porto Alegre, 2014. Disponível em: <https://zna.adv.br/supremo-tribunal-federal-firma-entendimento-de-que-e-do-fisco-o-onus-da-prova-nos-casos-de-perda-da-imunidade-das-entidades-de-assistencia-social/>. Acesso em: 17 jun. 2020.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; BOHN, Ana Cecília Elvas. Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF. *Interesse Público* [recurso eletrônico] vol. 17, n. 89. Belo Horizonte, jan./fev. 2015. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/16567>. Acesso em: 30 maio 2020.