

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA NO BRASIL E SEU
DESENVOLVIMENTO JURISPRUDENCIAL ***

**TAX EXCEPTIONS AND RELIGION IN BRAZIL AND ITS FORENSIC
DEVELOPMENT**

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy **

José Eduardo Sabo Paes ***

Hadassah Laís de Sousa Santana ****

RESUMO: O ensaio pretende sumariar os aspectos jurisprudenciais da imunidade tributária religiosa no contexto da história do direito brasileiro. Faz-se levantamento de jurisprudência, indicando-se os alguns problemas centrais, sugerindo-se, ao fim, a ampliação do favor para as taxas e demais espécies tributárias.

Palavras-chave: Imunidade tributária religiosa. Templos de qualquer culto.

Abstract: The paper intends to summarize the forensic aspects of the religious fiscal immunity in the context of the Brazilian legal history. It observes that the fiscal immunity applied to the temples of any cult is a fundamental right. It does summarize the legal opinions on the matter, pointing its central problems, suggesting, in the end, the application of the favor to some other fiscal impositions.

Key-words: Religious fiscal immunity. Legal Opinions.

* Data de recebimento: 09.06.2016

Data de aprovação: 30.06.2016

Artigo produzido com financiamento da Fundação Banco do Brasil no âmbito do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas no Terceiro Setor em parceria com o Núcleo de Pesquisas Direito e Religião.

** Livre docente em Teoria Geral do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP. Professor Visitante na Faculdade de Direito da Universidade da Califórnia-Berkeley. Professor Pesquisador Visitante no Instituto Max-Planck de História do Direito Europeu- Frankfurt. Graduado em Direito pela Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Coordenador do Núcleo de Pesquisas Direito e Religião no Centro Universitário de Brasília. Brasília-DF **E-mail: asmgodoy@gmail.com**

*** Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Complutense de Madri. Coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas no Terceiro Setor. Brasília – DF. **E-mail: sabo@mpdft.mp.br**

**** Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília. Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pela Escola de Administração Fazendária - ESAF. Integrante do Núcleo de Pesquisas Avançadas no Terceiro Setor. Brasília – DF. **E-mail: hadassah.santana@gmail.com**



1. Introdução

Com o objetivo de sintetizar aspectos jurisprudenciais da imunidade tributária religiosa, o ensaio um apanhado jurisprudencial do problema, em sua dimensão contemporânea, com atenção para custas processuais, importação de pedras para construção de templo, contribuições sindicais, cemitérios, imóveis, obrigações acessórias, entre vários outros assuntos.

A imunidade tributária de impostos dos templos de qualquer culto¹ é disposição constitucional que tem por objetivo garantir o direito fundamental de crença religiosa, sua inviolabilidade, seu livre exercício, com a garantia de proteção aos locais de culto e suas liturgias², uma das expressões mais emblemáticas da dignidade da pessoa humana, enquanto princípio constitucional estruturante³.

A jurisprudência vem oscilando na aplicação dessa orientação. Avança uma agenda mais ampliativa quando reconhece, por exemplo, a imunidade do IPTU em relação a imóveis locados a terceiros, ou de cemitérios vinculados a entidades religiosas, ou ainda quando fixa que o ônus da prova do direito à imunidade é do Poder Público, e não da entidade religiosa. Hesita, quando trata distintamente casos de usufruto e de propriedade nua. Mostra-se restritiva, quando não avança para o campo das taxas, o que qualificaria uma mutação constitucional já verificada em outros campos, inclusive em âmbito fiscal, a exemplo da imunidade dos Correios e da Infraero, ainda que, bem entendido não se tenha fundamentação constitucional para tal, do ponto de vista da estrita literalidade.

E há aporias que podem ser revisitadas, a exemplo da imunidade em favor da Maçonaria, que o STF não reconheceu. Também em aberto se encontra o problema da locação, quando a locadora é a entidade religiosa, geralmente

¹ Constituição de 1988, art. 150, VI, b.

² Constituição de 1988, art. 5º, incisos VI e VIII.

³ Constituição de 1988, art. 1º, III.



uma instituição economicamente mais frágil, e que não detém imóvel próprio. São esses alguns dos temas tratados a seguir.

2. Desenvolvimento

A imunidade tributária dos templos, relativa a exações sobre a propriedade territorial urbana-IPTU é assunto recorrentemente debatido nos tribunais, ensejador de caudalosa jurisprudência. Sobre esse assunto, talvez o mais polêmico na matéria, o Supremo Tribunal Federal baixou a Súmula Vinculante nº 52, fixando que a referida imunidade precisa ser reconhecida, ainda que os imóveis sejam alugados a terceiros.

Deve-se, no entanto, no teor desta Súmula, se comprovar que os valores de aluguéis recebidos sejam aplicados no contexto das atividades essenciais das entidades religiosas detentoras da imunidade, tal como previsto na Constituição⁴. O Supremo manteve entendimento anterior, da Súmula 724, que tratava do mesmo assunto, ainda que com alguma variação de pormenor.

Há um caso paradigmático, relatado originalmente pelo então Ministro Ilmar Galvão, o qual, vencido, suscitou a relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Ilmar Galvão, então acompanhado por Carlos Velloso, Ellen Gracie e Sepúlveda Pertence, defendia interpretação restritiva da regra de imunidade, interpretando-a à luz do art. 19 da Constituição Federal que proíbe que o Estado subvencione Igrejas e cultos religiosos, no contexto de um princípio de neutralidade confessional. Nesse caso seminal, e que orientou toda a jurisprudência superveniente, vingou a tese contrária, no sentido de que a imunidade prevista na Constituição deve abranger, não somente os prédios destinados ao culto, mas tudo que se relacione com as finalidades essenciais das atividades das instituições religiosas⁵.

⁴ Supremo Tribunal Federal, Súmula Vinculante nº 52: “*Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas*”.

⁵ Supremo Tribunal Federal, RE 325.822-SP, relator para o acórdão Gilmar Mendes, julgado em 18 de dezembro de 2002. A recorrente era a Mitra Diocesana de Jales.



O Supremo Tribunal Federal também estendeu a imunidade tributária para os cemitérios, no argumento de que incidência e imunidade são substâncias antípodas, e que a imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto deve ser interpretada a partir de uma projeção total dos princípios e norma constitucionais aplicáveis; a decisão em favor da imunidade foi unânime, por parte do plenário do Supremo Tribunal Federal, que seguiu o relator, Eros Grau⁶. Entendeu-se que cemitérios se qualificavam como extensões de entidades religiosas, e que a dedicação exclusiva à realização de serviços religiosos e funerários justificaria o reconhecimento da imunidade ao IPTU.

Na origem da discussão, uma execução fiscal na qual o juízo fora garantido mediante a penhora do terreno do cemitério, cuja administração resistia cobrança do imposto, invocando imunidade, no argumento de que o local era substancialmente um local de culto religioso. A decisão do Supremo se amparou nas disposições constitucionais alusivas à liberdade de crença e de culto, bem como na proteção aos locais de culto e respectivas liturgias. Realçou-se na decisão, no entanto, que a imunidade não atinge cemitérios comerciais, ainda que se tenha alargado a concepção de *templos*, locais de práticas religiosas, que também podem ser efetivadas em cemitérios.

Não obstante a Súmula do STF percebe-se a repetição de discussões em torno da imunidade tributária dos cemitérios. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo enfrentou a questão, decidindo em favor de uma Associação de Cemitérios Protestantes, no argumento de que cemitérios que funcionem como extensões de entidades religiosas são imunes à incidência do IPTU, destacando que o benefício não seria aplicável apenas se a destinação do imóvel divergisse das finalidades essenciais da entidade⁷.

Além do que, no contexto da decisão, enfatizou-se que a demonstração dessa condição não é ônus da entidade à qual se aplica a regra

⁶ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 578562, relatado por Eros Grau, os recorrentes eram a Sociedade da Igreja de São Jorge e o Cemitério Britânico de Salvador ligados a Igreja Anglicana.

⁷ Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 18ª Câmara de Direito Público. Embargos infringentes 0112771-49.2006.8.26.0053-5000, relatada pelo Desembargador Roberto Martins de Souza.



imunizante. Em outras palavras, a presunção do vínculo com as atividades essenciais da interessada milita a seu favor. Em diversa discussão o Supremo Tribunal Federal já havia definido que *“não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais (...) cabe à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade”*⁸. O ônus da prova é de quem cobra o tributo, e não de quem invoca imunidade para não o pagar.

O Superior Tribunal de Justiça perfila de entendimento idêntico, decidindo pela presunção em favor da destinação institucional do templo gerador de suposto débito em face do qual incidiria a regra imunizadora⁹. Sufragou-se também que *“o registro do templo em dados cadastrais da Secretaria da Fazenda Pública dispensa o contribuinte do prévio reconhecimento administrativo da imunidade tributária pelo órgão fazendário competente”*¹⁰. A Administração, em princípio, detém os dados cadastrais dos imóveis que estão sob sua jurisdição, pelo que é presunção de que detenha as informações de que precisa, para lançar ou para reconhecer a imunidade.

Como se lê desse julgado, a entidade mantenedora do cemitério que discutiu a exação - - Associação Cemitério dos Protestantes - - é associação civil e religiosa, que comprovou atuar sem fins lucrativos, vinculada ao culto da religião presbiteriana, que é professada em suas instalações. Assim, o cemitério, formado pelos jazigos e pela capela, seria, no entender do Juiz Relator, extensão do templo religioso, pelo que titular da imunidade tributária prevista na Constituição. Explicitou-se também que não existe proibição de obtenção de lucro, por parte dos cemitérios que se encontrem na mesma condição do

⁸ Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma- Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 800395-ES, relatado pelo Ministro Roberto Barroso. Julgamento em 28 de outubro de 2014. A agravada era a Igreja Cristã Maranata Presbitério Espírito Santense.

⁹ Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma- Agravo regimental no recurso especial- 417964-ES. Relatado pelo Ministro Herman Benjamin. Decisão de 11 de março de 2014.

¹⁰ Superior Tribunal de Justiça, Agravo regimental no recurso especial- 807.345-DF. Relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento em 4 de fevereiro de 2014. A agravante era a Igreja Batista Central de Brasília.



demandante. Bem entendido, os lucros eventualmente obtidos devem ser revertidos para a Associação, e aplicados em suas atividades essenciais.

Várias decisões em assuntos muito específicos revelam uma rica casuística no tema. Por exemplo, decidiu-se que o fato de os imóveis serem utilizados como escritório e residência dos membros da entidade religiosa não afasta o reconhecimento da imunidade¹¹. Decisões de Tribunais originários são no mais das vezes mantidas, como resultado da incidência da Súmula 279 do STF, que inviabiliza o revolvimento fático e probatório da questão em sede de recurso extraordinário¹². Isto é, “*a imunidade do IPTU deferida aos templos de qualquer culto, quando controversa a comprovação da finalidade do imóvel, não enseja o cabimento do recurso extraordinário, por demandar a análise da legislação infraconstitucional, bem como, a incursão no acervo prático-probatório dos autos*”¹³. De igual modo, o Superior Tribunal de Justiça decide da mesma forma, invocando a Súmula 7, recusando o revolvimento de matéria fática, em sede de recurso especial¹⁴.

Objetivamente, não há necessidade de efetiva construção de templo no terreno imaginariamente tributável, sufragando-se a imunidade do terreno, no qual são realizados cultos ao ar livre¹⁵. Discutiu-se também se entidade religiosa usufrutuária de bem imóvel poderia se valer da imunidade fiscal prevista na Constituição¹⁶.

¹¹ Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma- Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 895972-RJ. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgamento em 2 de fevereiro de 2016. A agravada era a Igreja Universal do Reino de Deus.

¹² Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma- Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 898896-RJ, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, julgamento em 27 de outubro de 2015. A agravante era a Igreja Universal do Reino de Deus.

¹³ Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma- Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 898896-RJ, relatado pelo Ministro Luiz Fux. Julgamento em 18 de novembro de 2014. A agravada era a Igreja Tabernáculo de Deus.

¹⁴ Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma- Agravo regimental no recurso especial 1483393-DF. Relatado por Regina Helena Costa. Julgamento em 3 de novembro de 2015.

¹⁵ Supremo Tribunal Federal, Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 939084-SP, relatado pelo Ministro Roberto Barroso. Julgamento em 2 de fevereiro de 2016. A recorrida era a Igreja Batista Manancial.

¹⁶ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1483393-DF, relatado pela Ministra Helena Costa, decisão publicada em 7 de outubro de 2015. A recorrente era a Mitra Arquidiocesana de Brasília.



O Superior Tribunal de Justiça não se pronunciou objetivamente sobre o mérito da discussão; ao que consta, apenas sustentou a decisão recorrida, por seus fundamentos e provas, entre elas, a fragilidade da demonstração de relação entre o vínculo entre rendimentos do imóvel em questão e atividades da recorrente.

Registrou-se na ementa desse acórdão, no entanto, *que “o caráter transitório do usufruto faz com que o usufrutuário não detenha a propriedade plena do bem, que continua a pertencer a pessoa física que o instituiu, o que impede que seja reconhecida a imunidade tributária em favor da usufrutuária”*. Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça manteve decisão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que reconheceu imunidade de instituição religiosa, na qualidade de nu-proprietária, com reserva de usufruto¹⁷.

Desse modo, a nu-proprietária, que detém a propriedade e a posse indireta, detém imunidade tributária, na hipótese de ser entidade religiosa e, a mesma entidade, na hipótese de ser usufrutuária, detendo a posse direta, e não a propriedade plena, não gozaria do benefício da imunidade fiscal. Ainda que distintas as duas situações, no contexto de um arranjo institucional de direito privado, a solução jurisprudencial parece penalizar a usufrutuária, em situação fática que alcança positivamente a nu-proprietária. Como corrigir o desajuste, que também ocorre nos contratos de locação, parece ser um desafio presente.

A imunidade fiscal das entidades religiosas, relativas a imóveis locados, é objeto de Proposta de Emenda à Constituição¹⁸, centrada no argumento de que as igrejas economicamente hipossuficientes têm dificuldade em usufruir do benefício, porque não são proprietárias dos imóveis nos quais há seus templos.

A jurisprudência é refratária a essa tese, forte em regra do Código Tributário Nacional, que dispõe que as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco, nos termos de seu art. 123. Além do que, o art. 34 do CTN

¹⁷ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.469.058-DF, relatado pelo Ministro Sergio Kukina, decisão publicada em 15 de maio de 2015. A recorrida era a Mitra Arquidiocesana de Brasília.

¹⁸ PEC 133-2005, proposta pelo Senador Marcelo Crivella, PRB-RJ.



dispõe que o sujeito passivo tributário do IPTU é o proprietário do imóvel. É esse o comando legal que norteou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que provocado a se manifestar sobre o assunto não reconheceu a legitimidade ativa de entidade religiosa locatária de imóvel no qual se localiza seu templo, em tema de IPTU¹⁹.

Discutiu-se também sobre o reconhecimento de imunidade relativa a imóvel anexo ao templo, em que se realizam atividades sociais da entidade religiosa²⁰. O Tribunal afirmou, nessa ocasião, que “*a imunidade consiste em norma negativa de competência tributária constitucionalmente qualificada, afastando a tributação nas bases que estipular (...) trata-se de garantia da liberdade de crença e prática religiosa (...) uma vez que a exigência do pagamento de impostos apresentaria um óbice a dificultar o exercício da religião*”. Os imóveis eram contíguos: num deles eram realizados os cultos, no outro, realizavam-se atividades sociais e de apoio ao culto, bem como atividades de assistência social.

O Tribunal entendeu também que atividades sociais são empenhadas como atos dos cultos, propagando valores, como a solidariedade e a ajuda ao próximo. A decisão além disso sublinha que eventos e comemorações de datas religiosas são “*contemplação dos ideais da religião*”, o que justificou decisão no sentido de que o patrimônio em apreço se relacionava com os fins essenciais da entidade religiosa demandante.

Em sentido substancialmente contrário, decisão do mesmo Superior Tribunal de Justiça, que não reconheceu imunidade tributária para imóvel destinado para o veraneio de abades²¹. A demandante, Associação Civil e Ordem Religiosa, formada por Monges Beneditinos Húngaros, ao que consta atuando no Brasil desde 1950, pretendia o reconhecimento de imunidade em

¹⁹ Superior Tribunal de Justiça, Agravo 1229164, relatado pelo Ministro Hamilton Carvalhido, decisão de 20 de novembro de 2009. A agravante era a Igreja Bíblica da Paz.

²⁰ Superior Tribunal de Justiça, Agravo em recurso especial 671921-RJ, relatado pela Ministra Assusete Magalhães. Decisão publicada em 6 de abril de 2015. A agravada era a Mitra Arquiepiscopal do Rio de Janeiro.

²¹ Superior Tribunal de Justiça, Agravo em recurso especial 178.244-SP. Relatado pelo Ministro Regina Helena Costa. Decisão publicada em 20 de novembro de 2014. A agravante era a Abadia de São Geraldo.



imóvel no qual se organizavam retiros espirituais de seus membros eclesiásticos. O Tribunal decidiu que *“a prática de retiro espiritual não tem o cunho assistencial, educacional e cultural inerente (...)”*. Isto é, a atividade vinculada às finalidades institucionais de entidades religiosas é revelada de um fático, no qual os objetivos centrais de uma Igreja ou culta devam estar bem demonstrados.

O tema da imunidade dos templos ainda foi discutido em mandado de segurança impetrado pela Igreja Universal do Reino de Deus em face de ato do Inspetor da Receita Federal em Santos, que pretendia lançar Imposto de Importação-II e Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, incidente sobre pedras que entidade religiosa importou de Israel para a construção de um templo, na cidade de São Paulo.

A questão subiu para o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu que a situação fática sugeria clara hipótese de imunidade, tal como prevista na Constituição²². As pedras, consideradas sagradas, provenientes da cidade de Hebron, em Israel, eram destinadas à construção do mencionado templo, de proporções grandiosas, *“com a finalidade de aproximar os fiéis da história bíblica e propiciar contato espiritual”*, conforme se lê na ementa do mencionado julgado, que entendeu ser incontroversa a incidência da norma constitucional.

A isenção de Imposto de Importação em favor de Igrejas demanda que as entidades religiosas importadoras demonstrem efetivamente que os bens importados digam respeito a suas finalidades essenciais, o que deve ser feito no juízo de origem, sob pena de incidência da já referida Súmula 7 do STJ, que veda reexame de prova em sede de recurso²³.

Outro ponto sobre a teoria da imunidade tributária que suscitou discussão é pertinente a retroatividade da regra imunizadora. O Superior Tribunal de Justiça manteve decisão recorrida, negando provimento ao recurso

²² Tribunal Regional de 3ª Região, Acórdão 11273-2014, relatado pelo Desembargador Federal AndreNabarette.

²³ Superior Tribunal de Justiça, Agravo em Recurso Especial 113880, relatado pelo Ministro Hermann Benjamin, decisão publicada em 8 de março de 2012. A agravante era a Associação Brasileira da Igreja de Jesus Cristo dos Santos dos Últimos Dias.



especial, no qual a recorrente, entidade religiosa, pretendia o reconhecimento de imunidade em relação a exercício financeiro anterior a aquisição do imóvel, de sua titularidade²⁴. Ainda que a matéria se desdobrasse também em torno da discussão de conjunto probatório, entendeu-se pela irretroatividade do alcance da imunidade tributária das entidades religiosas.

Há movimentação presente no sentido de se ampliar o conteúdo da imunidade constitucional aos cultos de religiosos, em matéria fiscal, para o campo das taxas. Tem-se registro dessa pretensão, rechaçada pelo Superior Tribunal de Justiça, em ação na qual entidade religiosa pretendia isenção de custas judiciais, forte no argumento de que a dispensa do mais (imunidade total de impostos) significaria a franquia do menos (taxas, na modalidade de custas processuais)²⁵. No contexto desta espécie tributária há também registros de pretensão de alcance de imunidade para taxas de resíduos sólidos, também indeferida pelo Superior Tribunal de Justiça que, no entanto, reconheceu, neste caso, imunidade de Imposto Predial e Territorial Urbano-IPTU²⁶.

A sujeição de entidades religiosas às taxas também foi enfatizada em relação à incidência de taxas municipais em relação a imóveis utilizados para fins religiosos²⁷. De igual modo, pretensão de reconhecimento da imunidade da Taxa de Coleta de Lixo e Limpeza Pública e Taxa de Iluminação Pública, relativo a imóvel de Igreja, no qual se prestava serviço social, de recuperação de vício e mendicância; ainda que o Tribunal não tenha apreciado o mérito, por força de inexistência de pré-questionamento, resultou da decisão a manutenção da decisão recorrida, que apenas reconheceu imunidade ao IPTU²⁸.

²⁴ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1153549-PR, relatado pelo Ministro Hamilton Carvalho, decisão publicadas em 10 de dezembro de 2009. A recorrente era a Igreja Pentecostal Deus é Amor.

²⁵ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1461335, relatado pelo Ministro Raul Araújo, decisão publicada em 10 de novembro de 2015. A recorrente era a entidade religiosa União do Vegetal.

²⁶ Superior Tribunal de Justiça, Agravo de Instrumento em Recurso Especial 784962, relatado pelo Ministro Hermann Benjamin, decisão publicada em 9 de novembro de 2015. A recorrente era a Província Carmelitana de Santo Elias.

²⁷ Superior Tribunal de Justiça, Agravo 1100132, relatado pelo Ministro Hermann Benjamin, decisão publicada em 17 de agosto de 2009. A agravante era a Missão Metodista Livre do Brasil.

²⁸ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 944722, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, decisão publicada em 1º de agosto de 2007. A recorrente era a Igreja Batista do Meier, no Rio de Janeiro.



O Tribunal de Justiça no Estado do Mato Grosso do Sul decidiu que a imunidade tributária prevista na Constituição não pode ser estendida ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS, incidente sobre *cd's* religiosos adquiridos, forte na compreensão de que tais produtos não são considerados indispensáveis às atividades da Igreja²⁹. Na origem, uma ação anulatória de débito fiscal, cujo premissa decorria da afirmação de que os *cd's* evangélicos colaborariam com a atividade religiosa da Igreja insurgente. Justificou-se a grande quantidade de *cd's* adquiridos com o fato de que a Igreja conta com grande número de fiéis, em todo o país; além do que, insistiram, os *cd's* não seriam comercializados. O Tribunal entendeu que a aquisição de 6.000 *cd's* não se ajustava ao conceito de atividade essencial de *templo e culto religioso*, mantendo, assim, a decisão recorrida.

Também em tema de ICMS, ainda que ordinariamente no aspecto de isenção, e não de imunidade, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade de lei paranaense que dispensava as igrejas, naquela unidade federada, do recolhimento do ICMS incidente sobre o fornecimento de água, esgoto sanitário e energia elétrica³⁰.

O requerente, Estado do Paraná, invocou que as entidades religiosas beneficiárias da norma questionada³¹ não se qualificavam como contribuintes *de direito* do ICMS, pelo que, na qualidade de contribuintes *de fato*, não poderiam ser alcançadas pela norma de isenção. Argumentou-se também que isenção de ICMS demandaria autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ, sob pena de absoluta nulidade.

O STF entendeu que a situação não ensejava *guerra fiscal*, justificativa de interferência do CONFAZ. Além do que, o beneficiário seria,

²⁹ Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, 5ª Câmara Cível, Apelação 0023112-39.2010.8.12.2001.- Campo Grande, relatada pelo Desembargador Júlio Roberto Siqueira Cardoso, decisão de 13 de fevereiro de 2014. A apelante era a Igreja Universal do Reino de Deus.

³⁰ Supremo Tribunal Federal, ADI 5421, relatada pelo Ministro Marco Aurélio, decisão de 5 de maio de 2010.

³¹ Lei estadual nº 14.586, de 2004.



efetivamente, contribuinte de fato, detentor de uma especificidade muito própria, que o imunizaria da incidência de impostos, a exemplo do ICMS.

A imunidade tributária de entidade religiosa em relação ao ICMS incidente sobre conta de prestação de serviços de telefonia também foi matéria apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça³². O Tribunal de origem havia decidido em favor da entidade religiosa, no sentido de que a regra de imunidade seria norma proibitiva autoaplicável, que deteria eficácia plena e que não exigiria regulamentação. Determinou-se, na origem, a devolução dos valores recolhidos, fixando-se o entendimento de que bastaria a comprovação do registro de contas em nome da entidade religiosa, para que se reconhecesse a imunidade.

A recorrente, empresa do ramo telefônico, argumentou, entre outros, que o benefício - - se houvesse - - decorreria de lei estadual, pelo que o caso seria de isenção, e não de imunidade, direito cujo gozo exigiria o cumprimento de vários requisitos legais. Além do que, a recorrida não possuía legitimidade para discutir a incidência e o lançamento do imposto, já que era contribuinte de fato, e não de direito.

O Superior Tribunal de Justiça manteve entendimento sedimentado em decisão de recurso repetitivo, no sentido de que apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa para discutir a cobrança de tributos indiretos. Assim, o Tribunal se limitou a reconhecer a ilegitimidade da entidade religiosa, extinguindo o processo, sem julgamento de mérito, dando provimento ao recurso especial.

Especialmente no caso da impossibilidade de reconhecimento de imunidade relativa ao ICMS incidente na energia elétrica é firme a posição do STJ que reconhece que *“contribuintes de ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire”*³³. Vinga a tese já sedimentada em nossos tribunais, no sentido

³² Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.204.396-RJ, relatado pelo Ministro Herman Benjamin, decisão publicada em 25 de outubro de 2010. A recorrida era a Comunidade Evangélica Projeto Vida.

³³ Superior Tribunal de Justiça, 1ª Seção, Recurso ordinário em mandado de segurança 22582-CE. Relatado pelo Ministro Herman Benjamin. Julgamento em 10 de fevereiro de 2010.



de que o contribuinte de fato não detém legitimidade para repetir indébito de tributo indireto.

A compreensão exata do que seria um *templo* ou um *culto religioso*, para efeitos de reconhecimento de imunidade tributária envolve, entre outros, discussões sobre a possibilidade de a Maçonaria deter (ou não) a referida imunidade. O Supremo Tribunal Federal discutiu esse problema, ocasião em que o Ministro Ricardo Lewandowski relatou processo e apresentou voto negativo de imunidade para a Maçonaria, no que foi seguido pelos Ministros Ayres Britto e Dias Toffoli e pela Ministra Carmen Lúcia³⁴.

O Ministro Lewandowski realçou que liberdades devem ser interpretadas extensivamente e que imunidades devem ser interpretadas restritivamente. Lewandowski colheu do sítio eletrônico da recorrente várias informações que davam conta de que o grupo maçônico não se definia como religioso, que aderiam apenas a uma “*prática de vida*”, e que não compartilhavam de um credo, no sentido religioso da expressão. Com base nessas premissas, indeferiu a pretensão do grupo maçônico.

Por outro lado, reconhecendo que a Maçonaria deveria ser alcançada e beneficiada pela imunidade religiosa tal como prevista na Constituição o Ministro Marco Aurélio enfatizou que não há no texto constitucional restrição da imunidade a uma prática religiosa enquanto tal, mas sim o reconhecimento de que se tenha um templo, de qualquer culto. Por isso, indagou se a Maçonaria, ainda que não definida como religião, poderia, pelo menos, ser entendida como uma prática que expressa religiosidade e, por consequência, designada como culto, deteria o favor da regra imunizadora.

Para o Ministro Marco Aurélio, o intérprete deve explicitar três conceitos, designadamente de religião, de culto e de templo. Nesse sentido, a Maçonaria se enquadraria no tipo constitucional porque é ambiente no qual seriam efetivadas práticas e ritos que contemplados por um conceito lato e

³⁴ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 562.351-RS, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski. A recorrente era a Loja Maçônica Grande Oriente do Rio Grande do Sul.



abrangente de religiosidade. Censurou os critérios de ingresso nas lojas maçônicas, que reputou de “*anacrônicos*” e que “*causam perplexidade*”, ainda que, argumentou, “*a ancestralidade das religiões traz consigo os preconceitos do passado, os quais não impedem o reconhecimento público de seus valores*”.

A posição do STF foi confirmada em outros casos, quando consignou-se, por exemplo, que “*a imunidade tributária (...) é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião*”³⁵. Em outra ocasião o STF sustentou decisão recorrida que definia que “*a maçonaria não é uma sociedade de cunho religioso e suas lojas não guardam conotação de templo contida no texto constitucional, não fazendo jus, portanto, à imunidade (...)*”³⁶. É com base nos estatutos das várias lojas maçônicas, cujas origens e desenvolvimento se desdobram na finalidade de aperfeiçoar moral e espiritualmente o ser humano, sem distinção de raça e credo, que o Judiciário afastou a regra imunizante, não reconhecendo *templo* ou *culto* nas lojas maçônicas que pretendiam a imunidade³⁷.

A imunidade fiscal dos templos religiosos também atinge os locais nos quais se tenha a prática do kardecismo. O Superior Tribunal de Justiça julgou um agravo de instrumento no qual o pano de fundo era uma execução fiscal na qual uma Prefeitura pretendia cobrar IPTU de um Centro Espírita³⁸. O Tribunal não se pronunciou objetivamente sobre o mérito, dado que o crédito então em cobrança não atingia o valor de alçada justificativo do duplo grau de jurisdição. Manteve-se, assim, a decisão recorrida, a qual reconheceu que templos religiosos, sem fins lucrativos, cujas rendas sejam revertidas para o desenvolvimento de suas finalidades fazem jus à imunidade, pelo que foi desconstituída a certidão de dívida ativa que aparelhava a execução.

³⁵ Supremo Tribunal Federal, Recurso extraordinário com agravo 790299-SP, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 6 de março de 2014. A recorrente era a Loja Maçônica Barão de Ramalho.

³⁶ Supremo Tribunal Federal, Recurso extraordinário 632800-AM, relatado pela Ministra Carmen Lúcia. Julgamento em 25 de novembro de 2010. A recorrente era a Grande Loja Maçônica do Amazonas.

³⁷ Superior Tribunal de Justiça, Agravo em recurso especial 43425-RN, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves. Decisão publicada em 24 de maio de 2012. A agravante era a Loja Maçônica Padre Miguelinho.

³⁸ Superior Tribunal de Justiça, Agravo 1347007, relatado pelo Ministro Humberto Martins, decisão publicada em 5 de novembro de 2010. O agravado era o Centro Espírita Caminho da Luz.



Havia farta documentação dando conta que a executada era uma sociedade civil, que tinha por objeto o estudo e a difusão da Doutrina Espírita, bem como a prática da caridade, no contexto dos princípios codificados por Allan Kardec. Lê-se na documentação do referido processo que a receita da instituição provinha de mensalidades, doações, subvenções, dádivas em dinheiro ou em valores. Constatou-se também que uma lei estadual havia declarado a executada como uma instituição de utilidade pública, bem como havia parecer da Procuradoria do Município exequente que havia conferido à executada a imunidade tributária discutida.

De igual modo, a imunidade tributária também atinge os templos, terreiros e centros de umbanda, bem como as casas, roças e terreiros de candomblé. O objetivo da imunidade é a garantia do livre exercício da liberdade religiosa, que não pode ser restrita às formalidades materiais de templos destinados exclusivamente para a prática religiosa. Na eventualidade da prática de religiões de origem afro em residências não pode o poder pública negar a imunidade, o que revelaria odiosa restrição à liberdade religiosa, a ser corrigida com rigor pelo Poder Judiciário. O que se verifica é o reconhecimento da imunidade, por meios de atos declaratórios, baixados pelas autoridades fiscais.

Nesse contexto, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal apreciou recurso em execução fiscal para cobrança de IPTU³⁹. Constatou-se perda do objeto, ainda no curso da execução, porquanto a Secretaria da Fazenda expediu ato declaratório reconhecendo retroativamente a imunidade tributária do imóvel sobre o qual incidia a pretensão de cobrança. Registre-se que em primeira instância se reconheceu a imunidade tributária do imóvel com condenação para pagamento de custas e honorários, em desfavor da exequente. A executada reconheceu que devia a taxa de limpeza pública, não alcançada pela imunidade, inclusive requerendo a atualização de valores, para pronto pagamento.

3. Conclusão

³⁹ Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. 2ª Turma Cível, Apelação 2001.01.1.034097-0. A apelada era a Tenda de Orixá.



A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é conquista democrática que prestigia a dignidade da pessoa humana, garantindo o direito fundamental de crença religiosa. Ainda que se possa argumentar que no contexto de repartição do ônus do Estado os ateus e os agnósticos seriam abstratamente sacrificados pela regra imunizante, deve-se reconhecer, de um ponto de vista prospectivo, que não se pode dissociar a imunidade fiscal do livre exercício da fé.

Ainda há desafios à espera de uma solução que contemple de modo amplo e irreversível a fórmula da imunidade, a exemplo de questões referentes ao usufruto, às Igrejas que celebram contrato de locação na qualidade de locatárias, ao pleno e absoluto reconhecimento do espaço de prática de religiões afro-brasileiras, além, de um modo mais ousado, de alguma expectativa referente à ampliação do favor hoje referente a impostos, para taxas e demais espécies tributárias, por via de interpretação extensiva e ampliativa do texto constitucional vigente.

Referências

ADRAGÃO, Paulo Pulido, *A Liberdade Religiosa e o Estado*, Coimbra: Almedina, 2002.

BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro: Forense, 1985.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário- Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.



SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

