

**A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS
TRIBUNAIS SUPERIORES**

*THE TAX IMMUNITY FOR TEMPLES OF ANY CULT AND THE FREE COMPETITION
PRINCIPLE: A CRITICAL ANALYSIS OF THE SUPERIOR COURTS JURISPRUDENCE*

Victoria Cascaes Cascaes Brito

Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Pará (4º semestre). Pesquisadora (PIBIC), com foco em Direito Tributário, orientada pela prof. Luma Scaff. Integrante do Grupo de Pesquisa Financiando Direitos (CNPQ). Coordenadora do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da Liga Acadêmica Jurídica do Pará. Estagiária jurídica em Fonseca Brasil Advogados: atuação na área tributária. Pará (Brasil).

E-mail: viccascaesbrito@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8497884437292522>.

Paulo Victor Lisboa Capeloni

Cursando Especialização em Direito Tributário Brasileiro na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará - CESUPA. Fundador do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da Liga Acadêmica Jurídica do Pará (NEADFT-LAJUPA). Advogado. São Paulo (Brasil).

E-mail: paulovictor_capeloni@hotmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1956197594028132>.

Fernando Gomes Favacho

Doutor e Mestre em Direito do Estado - Direito Tributário (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário e Direito Processual Tributário (PUC-SP). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Foi monitor do Curso de Especialização em Direito Tributário da USP, professor assistente do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC-SP e da FAZESP. Foi professor de Direito Tributário da FABEL e FACY Wyden. É professor convidado dos cursos de especialização em Direito Tributário do CESUPA, FIBRA e ESD. Cursou Extensão em Teoria Geral do Direito, ICMS - Teoria e prática e Planejamento Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Pará (Brasil).

E-mail: fernandofavacho@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4908649031477514>.

Submissão: 12.03.2021.

Aprovação: 05.07.2024.

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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 artigo 5º, VI da Constituição Federal/88¹. É nesse sentido que o poder constituinte instituiu a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, VI, alínea “b” da Constituição Federal. O professor Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 343) define bem a essência da imunidade debatida quando fala 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.

¹ “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;” (Brasil, 1988).

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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. Nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento RE 237.718-6:

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 Paulsen (2015, p. 256):

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 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 [...].

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 325.822-2. Neste julgado, o voto vencedor equipara as alíneas “b” e “c” do art. 150, VI da CF/88, de modo a estender a imunidade do IPTU de templos de qualquer culto a seus lotes vagos locados a terceiros, e em julgamentos posteriores, os quais ampliaram a imunidade a 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. Conseqüentemente, 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 artigo 170, IV, da carta magna.

O tratamento de imunidades tributárias requer imensa cautela, pois, como dito por Hely Lopes Meirelles (2013, p. 172), “as imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 805.492, 694.453, 595.037, 221.395, 325.822 (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 ampliadora 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, 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 (2019, p. 433), nada mais são do que limitações a 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 pré-definidas. Nas palavras de Regina Helena Costa (2020, p. 114), 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 (2015, p. 58), 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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

representaria o direito subjetivo de certas pessoas não se sujeitarem a tributação exatamente nas medidas dos termos constitucionais.

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.

No caso da imunidade tributária ora analisada, essa está presente no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal de 1988², onde 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 (2019, p. 18-20), 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 artigo 5, 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

² “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” (Brasil, 1988).

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

qualquer culto”. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza (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 as práticas religiosas.

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 Coelho (2018, p. 151) 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 parágrafo 4º do artigo 150, o qual deve ser interpretado conjuntamente a imunidade tributária da alínea “b” do inciso VI. O dispositivo prevê que a imunidade compreende somente a renda, patrimônio e serviços relacionados à finalidade essencial do templo e dos agentes imunes da alínea “c” do artigo 150, VI. Acertadamente, Ana Cecília Bohn e Paulo Caliendo (2015. p. 214-216) 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 o §4º³ trata da renda, serviço e 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, serviços e patrimônios 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 a finalidade essencial, como são os templos, terrenos correlatos à atividade e inclusive os cemitérios, como decidiu o Supremo Tribunal Federal – STF (Brasil, 2009). 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

³ “§ 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” (Brasil, 1988).

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

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.

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 (2015. p. 174) 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 exposto no artigo 150, §4 da Constituição Federal.

Não nos parece correta a alegação, já que a Constituição, em seu artigo 150, §4º da CF/88, 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 (2002, p. 249-250) quando afirma que não pode ter 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 (1998. p. 718), com o qual concordamos parcialmente quando dispõe que o artigo 150, §4º da CF/88 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 a risco suas justificações para não afetar a isonomia entre os agentes tributados. Nas hipóteses em que o templo obtém recursos, adentrando o domínio econômico, ou mesmo obtém recursos

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição, não pode ser estendida a todos os impostos, mas tão somente aqueles 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 nº 272 – Cosit, de 2018:

*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 se (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)* (grifo nosso).*

Assim, de forma taxativa, a Constituição prevê que a imunidade abrangeria, a princípio, apenas os impostos relativos à renda, patrimônio e 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, renda ou serviços.

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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 parágrafo 4º do artigo 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 nº 325.822-2, 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 artigo 150, VI, §4º da CF/88. 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 artigo 150, VI, alínea “c”, e na destinação dos imóveis alugados.

O RE 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 artigo 150, VI) com o objetivo de ampliar a interpretação do dispositivo constitucional, com base no parágrafo 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 fala sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e não sobre a “b”, que fala apenas sobre “templos”, como exemplificado pelo ARE 237.718-6, ocorrido um ano antes, onde 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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

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 onde 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 de 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 prequestionada – a discussão do tema.

Sendo assim, não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea ‘c’, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de *templo*, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’ (Brasil, 2002).

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 artigo 150, VI, §4º.

O Ministro Ilmar Galvão foi invocado pela Subprocuradoria-Geral da República para opinar pelo deferimento do presente RE 325.822-2. Entendeu o Ministro que: “Não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este Tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’”.

Segundo o Consultor Legislativo da Área III Tributação, Direito Tributário, Ronaldo Lindimar José Marton (2020, p. 15):

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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 (2020, p. 16) explica, ainda, os fundamentos na decisão recorrida no RE 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'.

Conclui-se que, embora a imunidade seja justificada pela prática religiosa, o STF tem decidido abranger também locais onde não se realizam e nem tem 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 221.395. 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 805.492, 694.453, 595.037 e Súmula 724 do STF.

Assim, o imóvel pertencente à igreja, ainda que vago, é coberto pela imunidade, conforme se comprova pela manifestação de Repercussão Geral do STF, 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 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 se encontrarem 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 falar na alínea "c", do artigo 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 artigo 150, VI, CF para garantir a aplicação desse entendimento também aos templos, conforme se nota no do RE nº 595.037, no qual o STF

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 150, VI, ‘b’ e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. 5. *O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.* Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas (grifo 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 terceira 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 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 parágrafo 4º do artigo 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 nº 1038589-26.2016.8.26.0053, 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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

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 nº 900.676 ED - AgR./ES, 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 nº 389.118, 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 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 (2015, p. 301) 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 (2015, p. 301), 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”.

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 900.676, 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”. Em resposta, o Supremo Tribunal Federal alegou que o ônus de provar que os CDs se destinam à finalidade outra que a evangelização é do Estado, de modo que “a mera alegação de desvio de finalidade” não é suficiente.

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

A questão sobre a abrangência ou não do ICMS pela imunidade é mais profundamente analisada durante o julgamento dos embargos de divergência no RE 210.251-2. O julgado diz respeito à alínea “c” do 150, VI, por se tratar de 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 agraciado 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 julgado, a Ministra Relatora levanta 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.

Em seguida, a relatora ressalta que a imunidade do 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”. Esse argumento não pode ser aplicado em casos onde o ente imune analisado é um templo.⁴

Por fim, a Ministra Ellen Gracie levanta 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 prejudicada, já que ela estaria em “posição privilegiada em relação aos concorrentes”.

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”,

⁴Isso 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”.

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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.

Há 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 do ARE 900676 ED-AgR, no qual o Ministro Luiz Fux negou Agravo Regimental sob a alegação de que a matéria já havia sido amplamente tratada nas imunidades do artigo 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 artigo 150, VI, alínea “c” que possuem justificção totalmente diferente da justificativa dada para a imunidade dos templos de qualquer culto.

Neste mesmo sumo, e sob idênticos argumentos, pode-se citar os seguintes julgados do Supremo: ARE 1.240.154; Apelação Cível nº 1060903-29.2017.8.26.0053 e Apelação nº 002209494.2011.8.26.0053.

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 tributária, conquanto serem, ratificamos, exceções à regra da competência tributária.

Perante tal problemática, Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 439) e Carolina Schaffer (2015, p. 71) 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 (2019, p. 440-441) adota a linha já mencionada

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

anteriormente, qual seja a da finalidade dos recursos. Se os 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/88, 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 (2015, p. 123-124) 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 artigo 150, VI, alínea “c” da CF/88. 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, serviço e 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 artigo 150, §4º da CF/88 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 artigo 170 da CF/88⁵. 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 idêntico que outra padaria pagadora de impostos e não alcançada pela

⁵ “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: [...]” (Brasil, 1988).

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

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 (2009. p. 402) expõe interessante afirmação na qual a livre concorrência nada mais é do que a garantia de que atividades econômicas preservarão cenário onde a única variável para o sucesso ou fracasso é a habilidades 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 nº 261/2018, 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 artigo 150, VI, alínea “b” da CF/88 não ser ilimitada.

Em sentido totalmente contrário, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Brasil, 2014), 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 (Brasil, 2020), ao julgar a incidência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS),

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

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 m², ocupando um quarteirão inteiro com seu terreno de 28.000 m². Foram importadas 39.009 m² 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 estende as imunidades a pontos desarrazoáveis. Pertinente é a citação de julgamentos acertados acerca da temática, como ocorreu no julgamento do RE.601.720, 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 artigo 170 da CF/88. 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.

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 artigo 150, VI, 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.

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 5º, VI da Constituição Federal/88: 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 (2018, p. 437): “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 237.718-6, 210.251-2 e 325.822-2 e conforme resume o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, ao justificar seu voto no sentido ampliativo no RE 237.718-6:

[...] 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, patrimônio e serviços vinculados a atividades as quais invadem o domínio 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 adotar uma “interpretação teleológica” do texto constitucional concernente às imunidades, ocorre de forma incongruente, pois adota-se o objetivo do constituinte originário e o fim a que se dirige a norma em momentos sem boas justificativas.

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

Pode-se confirmar isso ao observar com maior atenção a interpretação dada ao parágrafo 4º do artigo 150º da Constituição pelos Tribunais Superiores. Conforme exposto e exemplificado pelos Recursos Extraordinários 595.037, 805.492 e 694.453 argumenta-se que tal dispositivo, em seu texto, permite a *equiparação das alíneas “b” e “c” do artigo 150, VI, CF, no sentido de ampliar o alcance da imunidade religiosa*, conforme expressa o Ministro Relator Ilmar Galvão no RE 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 parágrafo 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 (2013. p. 26):

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 artigo 150, VI, da Constituição configura o uso de analogia. Esse recurso interpretativo só pode ser utilizado na ausência de disposição expressa, conforme dita o artigo 108º do Código 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 (2017):

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 150. Dessa forma, não sendo caso de lacuna axiológica, desnecessário que se adote mecanismo de integração.

Além disso, Ronaldo Lindimar José Marton (2013. p. 27), explica que, enquanto o art. 150 da Constituição serve como meio para a concretização da proteção à liberdade religiosa, o

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

§ 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”. Tal vedação é encontrada no artigo 19º, 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 (1960, p. 182) 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 artigo 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” (Schoueri, 2018, p. 446), 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.

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 (Mascarenhas, 2014), 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 (Pereira, 2020). 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 (Brmmati, 2011, p. 159).

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 nº 272 –Cosit, de dezembro de 2018. 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 a sua vinculação (ou não) à finalidade essencial do ente.

Cabe notar que oito meses antes da publicação da Solução de Consulta nº 272, a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina publicou a consulta 44/2018, 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 150, 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 150, 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 abarcadas, pois não configurariam “funções essenciais de nenhum culto” – muito embora a Cosit 272, no mesmo ano, dispense análise da atividade econômica como critério.

Ademais, 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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

Tribunal Federal estabelece como premissa *a não presunção de desvio da finalidade*, cabendo à administração tributária demonstrar caso haja desvio, conforme exemplificado pelos RE 578.562 e RE 694.453-AgR e como resume o Ministro Relator Luiz Fux, no ARE 900676:

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 900676, no qual trata-se “de operação envolvendo milhares de *compact discs* (CD’s) 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”, 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 nº 1038589-26.2016.8.26.0053, onde 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” (Gentile, 2018). O Estado de São Paulo alegou na Apelação, citando julgado do TJSP (Brasil, 2020) 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 Unt 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 motivos: “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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

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 150 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 dita uma resolução quando o fato não está suficientemente provado’ (Gioti, 2017).

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.

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.

Cabe notar que a incumbência do ônus da prova ao Fisco resulta da equiparação das alíneas “b” e “c” do artigo 150, VI, da Constituição Federal, visto que advém da aplicação da Súmula Vinculante 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 760.876 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 (2017):

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

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

subvenções, caber à própria entidade religiosa provar que se vale de outros recursos, em teses 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 artigo 150 da Constituição. Em 1998, aplicava-se o entendimento contrário, cabendo ao contribuinte provar tal relação, conforme se observa no RE 206.169-SP (Conjur, s.d.), 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 385091 (Scopel, 2014).

Após analisar criticamente cada um dos critérios estabelecidos pela jurisprudência para determinar se uma renda, patrimônio ou serviço deve ser imunizado, nota-se que os critérios adotados pelo Supremo Tribunal Federal para embasar suas decisões no que tange a 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 na ausência de capacidade contributiva, o que justifica o afastamento da cobrança de impostos sobre os entes imunes do artigo 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. Ocorre que não utilizam critérios pré-definidos ou mesmo singulares em cada hipótese para justificar a adoção desta corrente ampliativa. Ao estenderem a imunidade

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE- CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

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 artigo 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 artigo 150, §4º, incluindo os entes do 150, VI, alínea “b” e alínea “c” no mesmo patamar. Porém, por serem entes diferentes que gozam de imunidade tributária por justificativas diferentes, em momento algum se poderia equipará-los com intuito de estender a imunidade tributária, principalmente porque o artigo 150, §4º estabelece verdade 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 que não os que promovam o culto religioso, sob pena de ofender preceitos constitucionalmente previstos, como a capacidade contributiva e a livre concorrência.

Assim, sustentamos a premissa de que, para gozar da imunidade tributária presente no artigo 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 as suas finalidades essenciais.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. revista e atualizada. Forense: Rio de Janeiro, 1960.

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. Nos Embargos de Declaração no RE com Agravo nº 900.676**. Relator 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. TRF3 – Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 0005626.16.2011.4.03.6104**. Desembargador Relator André Nabarrete. 4ª 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. TJSP – Tribunal de Justiça do estado de São Paulo. **Apelação Cível nº 0022094.94.2011.8.26.0053**. 3ª Câmara de Direito Público. Relator Ronaldo Andrade. DJ 02/09/2014. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=9A948873C17054DF572EA6ED1B271E83.cjsg1>. Acesso em: 31 maio 2020.

BRASIL. Receita Federal: Coordenação-Geral de Tributação. **Solução de Consulta nº 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. STF – Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562 BA**. Relator: Ministro Eros Roberto Grau. DJ 21/05/2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2596133>. Acesso em: 30 maio 2020.

BRASIL. STF – Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.720**. Relator: Ministro Edson Fachin. DJ 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 44/2018, Código Pe/SEF: 180250157688**. Responsáveis: Rogerio de Mello Macedo da Silva; Camila Cerezer Segatto. Santa Catarina, 8 maio 2018. Disponível em 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 nº 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 nº 272/2018**. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=50902>. Acesso em: 30 maio 2020.

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Emb. Div. no Recurso Extraordinário nº 210.251-2**. Relator Min. Ellen Gracie, São Paulo. DJ 26/02/2003. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14745312/embdivno-recurso-extraordinario-re-210251-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 02 jul. 2020.

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 1.240.154.** Relator Min. Edson Fachin, Rio de Janeiro. DJ 15/04/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424774/false>. Acesso em: 01 jul. 2020.

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 805.492.** Relator Min. Luiz Fux. Rio de Janeiro. DJ 31/05/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11181515>. Acesso em 01 jul. 2020.

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 694.453.** Relator Min. Ricardo Lewandowski. Distrito Federal. DJ 25/06/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>. Acesso em: 01 jul. 2020.

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

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. Nos Emb.Decl. No Recurso Extraordinário Com Agravo 900.676.** Relator Min. Luiz Fux, Espírito Santo. DJ 23/09/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358716/false>. Acesso em: 06 jun. 2020

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325.822-2.** Relator 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.

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 221.395.** Relator Min. Marco Aurélio. São Paulo. 8/02/2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur22369/false>. Acesso em: 01 jul. 2020.

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6.** Relator Min. Sepúlveda Pertence. São Paulo. DJ 06/09/2001. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915> . Acesso em 29 jun. 2020.

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 767.332.** Relator Min. Gilmar Mendes. DJ 31/10/2013. 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: 29 jun. 2020.

BRASIL. TJSP - Tribunal de Justiça do estado de São Paulo. **Apelação cível nº 1038589-26.2016.8.26.0053-SP.** Apelante: Igreja Universal Do Reino De Deus. Apelada: Estado de São Paulo. Relator: Marrey Uint. São Paulo. DJ 9/04/2019. Disponível em https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=12393088&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_c7bee5ffb832495c867adf7025e0d736&g-recaptcha-response=03AGdBq25z1lSmTD2ihRSKKqE5MikRzHBCpWjB3s5ZayDINM0IZc3ZVrkRH

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

ucJrSQ5oa9GyiiMMrSimR7urU7QyCfg_fCWp7lOOe93dROfMfeHLpJnLcrqwqjKOWOw0
W91TiMi92aRA_Qhh0uo_-ZHPHk11-xJ_JNlSMkTguaC3Mr0JPJGoLR6qQRgnziS5-
HlSkUmnFvAbNo6GIqldy0Sf3BiOsDisEiWUdwhYwS7PFAT6vRbEjXFRmko71ZxMvB_nl
H9HRn4z-rP_-PGkuCJ2XyOHhN4dhY4P_qqS-Xw-
OQMj5184DrSTV9AGf2QBBBNso2YWdVjWPgL7N6qKp8ABIMHbbf_8pPiguu-
kSO2QnxqbCCtSVGIfoZCbW3N7dybJL93-SND-
obGjeSw4cT25H9BWq1gEcMEGfIK_4NXru27tcuGRWjdL6lvYx-Ub22x02YTyF-
wmvhp7JCDwnYOSxdspmCGs5IQLA . Acesso em: 01 jul. 2020.

BRASIL. TJSP - Tribunal de Justiça do estado de São Paulo. **Apelação Cível nº
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. Relator:
Ronaldo Andrade. São Paulo. DJ 2/09/2014. Disponível em shorturl.at/syT13. Acesso em: 01
jul. 2020.

BRUMMATI, Flávia Lorena. **As imunidades tributárias e a livre concorrência**. 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%200Brumatti.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições
religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de
Janeiro: Forense, 2018.

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 Editores, 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 Acesso
em: 18 jun. 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva
(Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 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.
Acesso em: 17 jun. 2020.

A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-
CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES

JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do art. 150, vi, da Constituição Federal**. 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 Editores, 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. Página 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: Editora Malheiros, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código e 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.

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]**, Belo Horizonte, v. 17, n. 89, jan./fev. 2015. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/16567>. Acesso em: 30 maio /2020.