



TRIBUTAÇÃO E RELIGIÃO NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS, NORMATIVOS, DOCTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS*

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy**

Resumo: O ensaio pretende resumir os aspectos históricos, normativos, doutrinários e jurisprudenciais da imunidade tributária religiosa no contexto da história do direito brasileiro. Revela-se a tradição de proteção ao catolicismo que preponderou nas Ordenações Filipinas, bem como no texto constitucional de 1824. Identifica-se as fórmulas adotadas pelas demais constituições brasileiras, especialmente a partir de 1946. Constata-se que a imunidade fiscal dos templos de qualquer culto é direito fundamental. 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. História. Doutrina. Jurisprudência. Problemas centrais.

TAX IMPOSITIONS AND RELIGION IN BRAZIL: HISTORICAL, NORMATIVE, DOCTRINAL AND FORENSIC ASPECTS

Abstract: The paper intends to summarize the historical, normative, doctrinal and forensic aspects of the religious fiscal immunity in the context of the Brazilian legal history. It reveals a tradition that protects Catholicism, which prevailed in the *Ordenações Filipinas*, as well as in the constitutional text of 1824. It identifies the framework adopted by the other Brazilian constitutions, especially after 1946. 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. Temples of any cult. History. Doctrine. Legal Opinions. Central problems.

Sumário: Introdução. I. Aspectos Históricos, Normativos e Doutrinários. II. Aspectos Jurisprudenciais. III. Conclusões. Referências.

* Artigo submetido em 21 mar. 2016 e aceito para publicação em 15 mai. 2016.

** Livre-docente em Teoria Geral do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP. Doutor e Mestre em Filosofia do Direito e do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC-SP.

INTRODUÇÃO

A concepção de mecanismos de alívio fiscal em favor de entidades religiosas e respectivos cultos é agenda de aproximação e acomodação que pretende enfrentar e resolver a tensão entre o secularismo ocidental e a presença de valores religiosos na construção dos arranjos institucionais dos países democráticos. Igrejas e cultos também fazem parte das comunidades políticas nas quais operam, com liberdade de atuação que permite que persigam objetivos e missões (cf. NAVARRO-VALLS e PALOMINO, 2001, p. 435). Nesse sentido, e a partir da perspectiva da pessoa humana, e de sua plena realização, nos contextos de cidadania e de fé, é que se instrumentaliza a fórmula da imunidade tributária de templos de qualquer culto, tema do presente ensaio.

Uma compreensão bem alargada alcança a questão, no sentido de que a religião não seja “(...) apenas um corpo doutrinário que se fecha no intelecto da pessoa, ao contrário, ela se exterioriza na prática de ritos, no culto, nas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, nas tradições, entre outras formas (...)” (CHEHOUD, 2012, p. 59). Há um problema normativo fundamental que decorre do pleno exercício da liberdade religiosa, e que deve levar em conta que “(...) a religião é uma comunicação viva entre o crente e Deus, que não pode ser deduzida teoricamente, à margem da realidade” (ADRAGÃO, 2002, p. 505).

Vencido o momento hierocrático (afirmação dos direitos da Igreja em relação ao Estado), ultrapassado o momento regalista (afirmação dos direitos do Estado em relação à Igreja), deve-se resolver esse problema normativo fundamental com a afirmação dos direitos do cidadão em relação a ambos, Igreja e Estado, no contexto de um momento constitucional (cf. MACHADO, 1996, p. 10).

Com o objetivo de sintetizar aspectos históricos, normativos, doutrinários e jurisprudenciais da mencionada imunidade, fórmula com a qual contamos para resolver esse problema normativo fundamental, no contexto brasileiro, bem entendido, o ensaio apresenta os vários arranjos legais com os quais contamos, desde as Ordenações Filipinas, indicativos de proteção estatal para o exercício das atividades religiosas. Concomitantemente, faz-se um levantamento dos comentadores dos vários textos legais elencados, contemporâneos às respectivas edições e aplicações. Em seguida, apresenta-se 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.

I. ASPECTOS HISTÓRICOS, NORMATIVOS E DOUTRINÁRIOS

As Ordenações Filipinas (1603), compilação escassamente inovadora (cf. SILVA, 1991, p. 286) carregava uma tradição forte no catolicismo, na qual novidades em relação à legislação anterior foram reduzidas ao mínimo (cf. COSTA, 1996, p. 291). Com vigência plena no Brasil, em alguns assuntos até o século XX, as Ordenações Filipinas dispunham em que coisas pertencentes a Igrejas, Mosteiros e Pessoas Eclesiásticas não suscitariam o pagamento de direitos ao Rei¹. Justificou-se que era intenção do soberano favorecer essas entidades, além de ermitões, clérigos, frades, freiras, que estariam isentos do pagamento de dizimas, portagens e sisas, em relação às coisas que trouxessem, levassem, bem como de seus bens patrimoniais, móveis e de raiz². A morada e o uso do bem eram condições indispensáveis para o reconhecimento da dispensa da exigência fiscal, na impressão de um comentador do século XIX (cf. ALMEIDA, 2012 [1870], p. 430).

Mais tarde, após a proclamação da independência, o texto constitucional outorgado de 1824 dispunha que a religião católica apostólica romana continuaria a ser a religião do Império; permitia-se a adesão aos demais cultos, que deveriam ser domésticos, ou particulares, conquanto que não tivessem forma exterior de templo³; não havia regra que formalmente excluísse incidências fiscais em desfavor de Igrejas, ainda que fossem católicas. Não havia seção que tratasse especificamente de matéria fiscal.

Dispunha-se que era atribuição da Assembleia Geral, entre outras, fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta⁴. Em capítulo referente à Fazenda Nacional fixou-se que as contribuições seriam anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral, permanecendo, até que se publicasse a respectiva derrogação, quando seriam substituídas por outras⁵.

¹ Ordenações Filipinas, Livro Segundo, Título XI.

² Ordenações Filipinas, Livro Segundo, Título XI.

³ Constituição de 1824, art. 5.

⁴ Constituição de 1824, art. 15, X.

⁵ Constituição de 1824, art. 171.

Na lógica constitucional da época entendia-se que ao Estado competia proteger a religião católica, que era oficial - - inclusive como constitucionalmente disposto - - devendo amparar “ (...) sua crença, sua moral, seu culto, zelar da sua pureza, não consentir que seja ofendida” (MARQUÊS DE SÃO VICENTE, 2002 [1857], p. 82). O Código Criminal do Império (1830) tipificava como *crime policial* a celebração em casa, ou edifício, que tivesse forma exterior de templo, ou publicamente, em qualquer lugar, o culto de outra religião que não fosse a católica; a pena consistia na demolição da forma exterior da casa, combinada com multa⁶.

Ao Imperador competia a nomeação de bispos e o provimento dos benefícios eclesiásticos⁷, isto é, a Igreja oficial era subvencionada pelo Estado, pelo que não se cogitava de imunidades formais, já que implícitas no sistema político constitucional então vigente. Além do que, os salários dos padres, denominados de *côngruas*, eram pagos pelo Estado.

A Constituição de 1891 quebrou esse monopólio, que no rigor já fora extinto logo após a proclamação da República, por força de decreto baixado por Deodoro da Fonseca e seus ministros⁸, no qual proibia-se a intervenção das autoridades em matéria religiosa, consagrando a plena liberdade de cultos, bem como autorizando que todas as Igrejas e cultos pudessem adquirir e administrar seus bens, sem nenhum privilégio especial. A Constituição vedou que a União e as unidades federadas estabelecessem, subvencionassem ou embaraçassem o exercício de cultos religiosos⁹. Inovou-se, no sentido de que nenhum culto poderia usufruir de subvenção oficial ou de relações de dependência ou aliança com o Estado¹⁰.

No entanto, nos termos do decreto acima citado, a União continuando remunerando a côngrua dos padres, o que um autor da época reputou como “*um ato de equidade e boa política*” (BARBALHO, 1992 [1902], p. 6). O círculo dos positivistas, centrado no Apostolado do Rio de Janeiro, combatia qualquer forma de aproximação entre Igreja e Estado (cf. ROURE, 1979, p. 302). E porque nenhum culto podia gozar de proteção oficial, seria contraditória lei que tolerasse que o Estado protegesse qualquer confissão religiosa (cf. MILTON, 1898, p. 53), inclusive com favores de índole fiscal.

Os comentadores contrastavam o modelo brasileiro com o modelo argentino, no qual o catolicismo permanecia como religião oficial (cf. LACERDA, s.d., p. 18). Entende-se também

⁶ Código Penal de 1830, art. 276.

⁷ Constituição de 1824, art. 102, II.

⁸ Decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890.

⁹ Constituição de 1891, art. 11, § 2º.

¹⁰ Constituição de 1891, art. 72, § 7º.

que o texto de 1891, nesse assunto, não tinha por finalidade amparar as religiões contrárias ao cristianismo; “ (...) e sim, evitar a rivalidade de seitas bem como a preponderância de uma hierarquia eclesiástica sobre o governo nacional” (MAXIMILIANO, 1918, p. 219).

A vedação do Estado subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos permaneceu na Constituição de 1934¹¹. Ao longo da discussão de um texto prévio que foi levado à Constituinte, no contexto de uma comissão que se reuniu no Itamaraty, Themístocles Cavalcanti defendia que a vedação deveria alcançar “poderes públicos”, que se mostrava mais ampla (cf. AZEVEDO, 2004 [1933], p. 685). Osvaldo Aranha, na mesma comissão, defendeu que se deveria equiparar às associações religiosas, aquelas que se propusessem “ (...) realizar em comum os ideais de uma concepção filosófica” (AZEVEDO, p. 687). Essas duas propostas não vingaram.

O texto outorgado por Vargas em 1937 manteve as vedações de subvenção e embaraço constantes dos textos de 1891 e de 1934, autorizando o exercício público e livre de qualquer culto, desde que observadas as disposições do direito comum e as exigências da ordem pública e dos bons costumes¹². Os comentaristas diferenciavam liberdade de consciência de liberdade de culto, definindo esta última como restrita, e aquela primeira como ilimitada (cf. CASTRO, 2003 [1937], p. 271). Não se tratava ainda das implicações fiscais desse conceito.

Foi com a Constituição de 1946 que pela primeira vez se vedou objetiva e explicitamente o lançamento de impostos em relação aos templos de qualquer culto¹³. Para os comentaristas então contemporâneos daquela Constituição, tal disposição visava garantir um princípio fundamental de nossa organização política, a liberdade de culto (cf. ESPÍNOLA, 1946, p. 234). Nos termos da compreensão dominante naquela época:

“A manutenção de um culto pelo poder público, ou o favor de meras subvenções, só podem ser com a renda de tributos que pagam tanto os adeptos, como os adversários do culto oficial ou subvencionado. Se os primeiros ficam satisfeitos, os segundos ficam a trabalhar pela crença que repudiam. É extorsão que não vai com a igualdade de todos perante a lei. A isenção, porém, para com todos abre o caminho à liberdade de crer”. (DÓRIA, 1960, p. 174).

No entanto, “ (...) os religiosos, dispersos ou congregados, foram equiparados aos demais indivíduos quanto à faculdade de adquirir, possuir e transmitir bens (...)”

¹¹ Constituição de 1934, art. 17.

¹² Constituição de 1937, art. 122, 4º.

¹³ Constituição de 1947, art. 31.

(MAXIMILIANO, 1954, p. 381). Não se excetuavam os clérigos de qualquer forma de tributação. Atentou-se, no entanto, para o fato de que imunidades alcançariam tão somente as atividades essenciais das entidades religiosas, tal como hoje presentemente se entende. Rubens Gomes de Souza, em carta para Aliomar Baleeiro, datada de 23 de janeiro de 1952, quando discutiam o projeto do Código Tributário Nacional, observou que a Constituição não proibia que as ordens religiosas exercessem indústria ou comércio; porém, nesse caso, “*teriam de ser fiscalmente tratadas em pé de igualdade com os demais profissionais*”¹⁴. Tem-se nessa passagem um ponto de partida doutrinário para a concepção hoje dominante.

A Constituição de 1967¹⁵ manteve a vedação de imposição de impostos sobre templos de qualquer culto, proibição mantida na Emenda Constitucional nº 1, de 1969¹⁶. Essa imunidade fora concedida em consideração de interesse geral, de natureza religiosa, esclareceu um constitucionalista em livro escrito sob a vigência da ordem constitucional pretérita (cf. SILVA, 1976, p. 253). O Código Tributário Nacional, que foi aprovado em 1965, manteve essa regra¹⁷. Rubens Gomes de Souza realçava que a imunidade não alcançava taxas e contribuições de melhoria (SOUZA, 1975, p. 187). A discussão consistia em se entender o exato alcance da expressão *templos de qualquer culto*. Aliomar Baleeiro, um dos autores do Código, explicitava o conteúdo da regra imunizante:

“O ‘templo de qualquer culto’ não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do município, ou o de transmissão inter vivos, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo, se o completam as instalações ou pertenças adequada àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa (...) A imunidade relativa aos ‘templos de qualquer culto’ só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso constitua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos” (BALEEIRO, 1985, p. 142).

A Constituição de 1988 manteve essa tradição¹⁸. A matéria atravessou a discussão da Assembleia Nacional Constituinte com absoluta tranquilidade e consenso, com idêntica redação no Substitutivo 1 e 2 da Comissão de Sistematização, datados respectivamente de 26 de agosto e

¹⁴ Carta de Rubens Gomes de Souza a Aliomar Baleeiro. Arquivos do CPDOC- Fundação Getúlio Vargas.

¹⁵ Constituição de 1967, art. 20.

¹⁶ Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 19.

¹⁷ Código Tributário Nacional, art. 9º, IV, b.

¹⁸ Constituição de 1988, art. 150, VI, b.

de 18 de setembro de 1987, bem como nos Projetos A (início do 1º turno, 24 de novembro de 1987), B (início do segundo turno, 5 de julho de 1988), C (final do segundo turno, 15 de setembro de 1988), D (Comissão de Redação Final, 15 de setembro de 1988), a par, naturalmente, do texto definitivo, consolidado e promulgado em 5 de outubro de 1988.

Persistiu a discussão de fundo semântico, relativa à compreensão do que significaria exatamente *culto religioso*. Prestigiado autor contemporâneo sugere compreensão ampla da expressão, sem restrições, no sentido de que, quanto ao conceito de *culto religioso*, “ (...) *cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam* “ (CARVALHO, 2011, p. 242). Isto é, toda manifestação de religiosidade deve ser amparada pela regra imunizante.

De igual modo, propondo interpretação ampla para o conceito, percepção que dá conta que “*a questão dos limites do culto religioso, do ponto de vista do respeito à dignidade da pessoa humana, não é questão para o direito tributário, mas para outras searas*” (PAULSEN, 2011, p. 233). Defende-se uma certa dose de liberalidade na definição de templos, isto é, “*são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos*” (CARRAZZA, 2005, p. 711). Com efeito, quantos aos serviços religiosos, entende-se que “(...) *são imunes, gratuitos ou não, mesmo que envolvam o fornecimento de mercadorias, como ocorre na assistência aos pobres*” (ANDRADE, 2009, p. 86).

Indicada, assim, uma agenda de interpretação ampla para o conceito de *templos de qualquer culto*, para fins de imunidade tributária, há ainda várias questões pontuais, desvendadas pela casuística, como se explicita em seguida.

II. ASPECTOS JURISPRUDENCIAIS

A imunidade tributária de impostos dos templos de qualquer culto¹⁹ 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

¹⁹ Constituição de 1988, art. 150, VI, b.

liturgias²⁰, uma das expressões mais emblemáticas da dignidade da pessoa humana, enquanto princípio constitucional estruturante²¹.

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

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 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 Constituição²². 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

²⁰ Constituição de 1988, art. 5º, incisos VI e VIII.

²¹ Constituição de 1988, art. 1º, III.

²² 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*”.

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 religiosas²³.

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 Grau²⁴. 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 entidade²⁵.

²³ 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.

²⁴ 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.

²⁵ 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.

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 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*”²⁶. 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 imunizadora²⁷. 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*”²⁸. 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 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

²⁶ 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.

²⁷ 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.

²⁸ 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.

membros da entidade religiosa não afasta o reconhecimento da imunidade²⁹. 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 extraordinário³⁰. 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* ”³¹. 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 especial³².

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 livre³³. Discutiu-se também se entidade religiosa usufrutuária de bem imóvel poderia se valer da imunidade fiscal prevista na Constituição³⁴. 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

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² 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.

³³ 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.

³⁴ 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.

Justiça do Distrito Federal, que reconheceu imunidade de instituição religiosa, na qualidade de nu-proprietária, com reserva de usufruto³⁵.

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 Constituição³⁶, 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 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 IPTU³⁷.

Discutiu-se também sobre o reconhecimento de imunidade relativa a imóvel anexo ao templo, em que se realizam atividades sociais da entidade religiosa³⁸. 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

³⁵ 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.

³⁶ PEC 133-2005, proposta pelo Senador Marcelo Crivella, PRB-RJ.

³⁷ 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.

³⁸ 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.

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 “*contemplanção 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 abades³⁹. 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 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 Constituição⁴⁰. 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

³⁹ Superior Tribunal de Justiça, Agravo em recurso especial 178.244-SP. Relatado pelo Ministra Regina Helena Costa. Decisão publicada em 20 de novembro de 2014. A agravante era a Abadia de São Geraldo.

⁴⁰ Tribunal Regional de 3ª Região, Acórdão 11273-2014, relatado pelo Desembargador Federal Andre Nabarette.

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 recurso⁴¹.

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 especial, no qual a recorrente, entidade religiosa, pretendia o reconhecimento de imunidade em relação a exercício financeiro anterior a aquisição do imóvel, de sua titularidade⁴². 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)⁴³. 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-IPTU⁴⁴.

A sujeição de entidades religiosas às taxas também foi enfatizada em relação à incidência de taxas municipais em relação a imóveis utilizados para fins religiosos⁴⁵. 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

⁴¹ 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.

⁴² Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1153549-PR, relatado pelo Ministro Hamilton Carvalhido, decisões publicadas em 10 de dezembro de 2009. A recorrente era a Igreja Pentecostal Deus é Amor.

⁴³ 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.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ 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.

força de inexistência de pré-questionamento, resultou da decisão a manutenção da decisão recorrida, que apenas reconheceu imunidade ao IPTU⁴⁶.

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 Igreja⁴⁷. 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 elétrica⁴⁸.

O requerente, Estado do Paraná, invocou que as entidades religiosas beneficiárias da norma questionada⁴⁹ 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, efetivamente, contribuinte de fato, detentor de uma especificidade muito própria, que o imunizaria da incidência de impostos, a exemplo do ICMS.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Supremo Tribunal Federal, ADI 5421, relatada pelo Ministro Marco Aurélio, decisão de 5 de maio de 2010.

⁴⁹ Lei estadual nº 14.586, de 2004.

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 Justiça⁵⁰. 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*”⁵¹. Vinga a tese já sedimentada em nossos tribunais, no sentido 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

⁵⁰ 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.

⁵¹ Superior Tribuna de Justiça, 1ª Seção, Recurso ordinário em mandado de segurança 22582-CE. Relatado pelo Ministro Herman Benjamin. Julgamento em 10 de fevereiro de 2010.

negativo de imunidade para a Maçonaria, no que foi seguido pelos Ministros Ayres Britto e Dias Toffoli e pela Ministra Carmen Lúcia⁵².

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 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*”⁵³. 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*

⁵² 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.

⁵³ 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.

*fazendo jus, portanto, à imunidade (...)*⁵⁴. 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 imunidade⁵⁵.

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 Espírita⁵⁶. 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.

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

⁵⁴ 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.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ 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.

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 IPTU⁵⁷. 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.

III. CONCLUSÕES

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.

A ordem legal colonial prestigiou a Igreja Católica, situação que se reproduziu na ordem constitucional do período monárquico, quando o Estado subvencionava a religião oficial. A fase republicana conheceu o fim das subvenções oficiais, que qualificavam a separação entre Estado e Igreja. Com pequenas variações de pormenor esse arranjo se reproduziu até 1946 quando o texto constitucional então promulgado vedou a cobrança de impostos dos templos de qualquer culto. A Constituição de 1988 manteve essa tradição, questionada recorrentemente na casuística.

Ainda há desafios a 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

⁵⁷ Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. 2ª Turma Cível, Apelação 2001.01.1.034097-0. A apelada era a Tenda de Orixá.

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.
- AZEVEDO, José Afonso de Mendonça, *Elaborando a Constituição Nacional*, Brasília: Senado Federal, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BARBALHO, João, *Constituição Federal Brasileira*, Brasília: Senado Federal, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011.
- CASTRO, Araújo, *A Constituição de 1937*, Brasília: Senado Federal, 2003.
- CHEHOUD, Heloísa Sanches Querino, *A Liberdade Religiosa e os Estados Modernos*, São Paulo: Almedina, 2012.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida, *História do Direito Português*, Coimbra: Almedina, 1996.
- COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2009.
- DÓRIA, A. de Sampaio, *Direito Constitucional*, São Paulo: Max Limonad, 1960.
- ESPINOLA, Eduardo, *A Nova Constituição do Brasil- Direito Político e Constitucional Brasileiro*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1946.
- LACERDA, Paulo M., *Princípios de Direito Constitucional Brasileiro*, Rio de Janeiro: Livraria Azevedo Editora, s.d.
- MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes, *Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva- dos Direitos da Verdade aos Direitos dos Cidadãos*, Coimbra: Coimbra Editora, 1996.
- MARQUÊS DE SÃO VICENTE, *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*, São Paulo: Editora 34, 2002.
- MAXIMILIANO, Carlos, *Comentários à Constituição Brasileira*, São Paulo: Freitas Bastos, 1954.
- MAXIMILIANO, Carlos, *Comentários à Constituição Brasileira*, Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos Editor, 1918.
- MILTON, Aristides A., *A Constituição do Brasil: Notícia Histórica, Texto e Comentário*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1898.
- NAVARRO-VALLS, Rafael e PALOMINO, Rafael, *Estado y Religión*, Barcelona: Ariel, 2011.
- PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário- Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- PIERANGELI, José Henrique, *Códigos Penais do Brasil, Evolução Histórica*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- ROURE, Agenor de, *A Constituinte Republicana*: Brasília: Senado Federal, 1979.
- SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da, *História do Direito Português- Fontes do Direito*, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

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