



*COORDENAÇÃO GERAL*

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

# ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

---

**TOMO 5**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO**

*COORDENAÇÃO DO TOMO 5*

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP  
DIREITO TRIBUTÁRIO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA**  
**DE SÃO PAULO**  
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR  
*Pedro Paulo Teixeira Manus*  
DIRETOR ADJUNTO  
*Vidal Serrano Nunes Júnior*

**ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1**

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello  
Elizabeth Nazar Carrazza  
Fábio Ulhoa Coelho  
Fernando Menezes de Almeida  
Guilherme Nucci  
José Manoel de Arruda Alvim  
Luiz Alberto David Araújo  
Luiz Edson Fachin  
Marco Antonio Marques da Silva  
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior  
Oswaldo Duek Marques  
Paulo de Barros Carvalho  
Raffaele De Giorgi  
Ronaldo Porto Macedo Júnior  
Roque Antonio Carrazza  
Rosa Maria de Andrade Nery  
Rui da Cunha Martins  
Tercio Sampaio Ferraz Junior  
Teresa Celina de Arruda Alvim  
Wagner Balera

**TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1**

*A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP*

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

## TEMPLO

*Paulo Ayres Barreto*

### *INTRODUÇÃO*

A Constituição Federal utiliza o vocábulo “templo” em apenas uma oportunidade, a saber: quando prescreve ser proibido aos entes políticos instituir impostos sobre “templos de qualquer culto” (CF/1988, art. 150, VI, “b”). Trata-se de imunidade tributária relacionada com a liberdade religiosa, prevista como direito fundamental individual no art. 5º, VI, da Constituição Federal de 1988, conforme o qual “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”.

Como destaca Regina Helena Costa, a imunidade dos templos tem origem na separação entre o Estado e a Igreja, ocorrida no Brasil com a proclamação da República. Com efeito, ao separar-se da Igreja, o Estado passa a garantir que as funções da primeira sejam exercidas de maneira independente, sem entraves tributários, inclusive.

Nesse contexto, a análise do sentido de “templo”, da perspectiva do Direito Tributário, pressupõe o entendimento das imunidades e de suas características, aplicadas à imunidade dos templos de qualquer culto.

### *SUMÁRIO*

Introdução.....	2
1. As características das imunidades e a imunidade dos templos de qualquer culto ..	3
1.1. Conceito de imunidade.....	3
1.2. Classificação das imunidades e os templos de qualquer culto.....	4
1.2.1. Imunidade incondicionada.....	4
1.2.2. Imunidade subjetiva? A cláusula “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais” .....	5

2. O conceito jurídico de “templo” de qualquer culto, para fins da imunidade tributária .....	6
Referências .....	9

***1. AS CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES E A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO***

**1.1. Conceito de imunidade**

A Constituição, ao atribuir competência para os entes políticos instituírem e cobrarem tributos, o faz de duas formas: (i) por meio de regras positivas, prescrevendo materialidades e características possíveis dos tributos a serem criados; (ii) por meio de regras negativas, que estabelecem, de maneira expressa, a não competência dos entes políticos para tributar determinadas situações e pessoas.

Nesse passo, Paulo de Barros Carvalho define imunidade tributária como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.<sup>1</sup>

Na realidade, como aponta José Souto Maior Borges, a competência tributária “já nasce limitada”. Em suas palavras, a competência é “como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido”.<sup>2</sup>

Nesse sentido, as pessoas de Direito Público somente podem atuar, na área da tributação, dentro do âmbito da competência tributária, definido de maneira rígida e expressa pela Constituição. As imunidades tributárias definem um campo textualmente

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 236.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. Limitações constitucionais à tributação. *IV Curso de especialização em direito tributário*, p. 378.

subtraído à competência legislativa tributária.<sup>3</sup>

Assim, as imunidades são normas construídas a partir do texto constitucional, que prescrevem a não competência das pessoas políticas para instituir tributos sobre determinadas materialidades e sobre determinados sujeitos.

## 1.2. Classificação das imunidades e os templos de qualquer culto

As imunidades dividem-se, dentre outras classificações, entre: (i) imunidades condicionadas e não condicionadas; e (ii) imunidades subjetivas e objetivas. Veja-se como cada uma dessas classificações se relaciona com a imunidade dos templos de qualquer culto.

### 1.2.1. Imunidade incondicionada

Quanto à auto aplicabilidade das normas que veiculam imunidades, pode-se distinguir entre as imunidades incondicionadas e as imunidades condicionadas. As primeiras são aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las, enquanto que as imunidades condicionadas só operam mediante a integração por lei complementar,<sup>4</sup> conforme determina o art. 146, II da CF/1988, que estabelece a competência da lei complementar para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Rigorosamente, sequer se pode falar que sejam limitações ao poder de tributar, haja vista que esse poder, ou melhor, a competência tributária, “já surge com campo definido, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas”.<sup>5</sup> Não obstante, em que pese o conceito de limitações ao poder de tributar não seja preciso, em termos teóricos, trata-se de conceito de direito positivo, ao que se deve atribuir sentido. Logo, da perspectiva do citado dispositivo constitucional, as imunidades consubstanciam limitações constitucionais ao poder de tributar.

---

<sup>3</sup> BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar*. p. 12.

<sup>4</sup> *Idem*, p. 14.

<sup>5</sup> *Idem*, p. 13.

Nesse sentido, o art. 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela CF/1988 (art. 34, § 5º do ADCT), por exemplo, veicula condicionantes para a fruição das imunidades de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social.

Por outro lado, a imunidade dos templos de qualquer culto (CF/1988, art. 150, VI, “b”), por exemplo, é incondicionada, sendo aplicável independentemente de regramento por lei complementar. Trata-se de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

### *1.2.2. Imunidade subjetiva? A cláusula “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais”*

Outra classificação recorrente divide as imunidades entre subjetivas e objetivas. As primeiras são outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, recaindo sobre sujeitos, enquanto as últimas dizem respeito a determinados fatos, bens e situações, recaindo sobre coisas.<sup>6</sup> Exemplo de imunidade subjetiva seria a dos partidos políticos, enquanto que a imunidade dos livros é, claramente, objetiva.

No entanto, há certa dificuldade de enquadrar a imunidade dos templos nessa classificação. Causa certa confusão a circunstância de a Constituição Federal, por um lado, estatuir a imunidade dos “templos de qualquer culto” (art. 150, VI, “b”) e, por outro, determinar que a imunidade em questão abrange “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Ora, o templo em si não possui patrimônio, renda nem serviços. Em face dessa aparente contradição, é forçoso concluir, com Diva Malerbi, que “esta imunidade não alcança propriamente o templo, mas sim a entidade mantenedora do templo”.<sup>7</sup>

Com efeito, a imunidade é das entidades mantenedoras do templo. A imunidade deveria ser lida como vedação à exigência de impostos em relação às instituições mantenedoras do templo. Por conta dessa mistura de aspectos subjetivos e objetivos, Luís Eduardo Schoueri entende tratar-se de uma imunidade mista. Em sua avaliação,

---

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 128.

<sup>7</sup> MALERBI, Diva. Imunidade tributária. *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, nº 4, p. 74.

“conquanto não se limite aos impostos incidentes sobre a propriedade e sua circulação, já que alcança até mesmo a renda, a imunidade nem por isso se vincula à instituição religiosa”. E prossegue afirmando que “a apuração da existência da imunidade não se dá em relação ao contribuinte e à sua condição pessoal, mas em relação ao vínculo de um determinado fato econômico com a realidade do templo”.<sup>8</sup>

## **2. O CONCEITO JURÍDICO DE “TEMPLO” DE QUALQUER CULTO, PARA FINS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Da definição do conceito jurídico de templos de qualquer culto depende a extensão da imunidade conferida pelo art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal. Conforme o dicionário Caldas Aulete, templo significa “edifício público consagrado à divindade e ao culto religioso”.<sup>9</sup>

Nesse contexto, percebe-se que o templo representa o local onde é exercida a liberdade religiosa (direito protegido pela imunidade) de maneira mais intensa. A dificuldade, no entanto, reside em entender-se o conceito de “qualquer culto”, que remete à expressão religiosa. Os próprios termos utilizados pela Constituição Federal já indicam no sentido de que a consideração do que seja um culto apto a ser protegido pela imunidade deve ser considerado de maneira ampla.

Adicionalmente, o caráter laico do Estado, somado ao direito à igualdade (CF/1988, art. 5º, *caput* e art. 150, II), apontam para a necessidade de uma consideração ampla a respeito. Nessa linha, são acertadas as ponderações de Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido que “o templo, dada a isonomia das religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar destinado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará da imunidade tributária”.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. A imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. *Revista de direito tributário atual*, vol. 21, p. 259.

<sup>9</sup> AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, p. 3.921.

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 261.

Com efeito, o traço fundamental do conceito parece ser a existência de um local, onde, por excelência, os seres humanos exercem suas conexões com o transcendental. Em face da presença desses requisitos, não cabe ao intérprete exercer avaliações quanto ao seu mérito ou número de adeptos, por exemplo.

Em uma das poucas vezes que se manifestou sobre o conceito de templos de qualquer culto em si, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a imunidade não se aplicaria à maçonaria. Em que pese o voto do relator, Min. Ricardo Lewandowski, tenha afirmado entender “que a interpretação do referido dispositivo deve ser restritiva, atendendo às razões de sua cogitação original”, a decisão pelo não enquadramento na imunidade decorreu da circunstância de a então recorrente, Grande Loja Maçônica do Estado do Rio Grande do Sul, declarar, em seu *site*, que a maçonaria não é religião. O acórdão foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICOPROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida”. (STF, RE 562.351, 1ª Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.09.2012, DJe 14.12.2012.)

Percebe-se que, nesse caso, o tribunal veiculou interpretação restritiva no que concerne ao conceito de “qualquer culto”. No entanto, em outros julgados, o STF atribui

ao termo “templo” uma concepção bastante ampliada, fazendo-o abranger, inclusive, locais anexos ao lugar onde propriamente ocorre o culto. Isso ocorreu em, pelo menos, dois casos, em que não se discutia a circunstância de ser ou não uma entidade um culto, mas sim se a imunidade abrangia determinado patrimônio ou renda.

No primeiro delas, tratou o tribunal de decidir se a imunidade encamparia cemitérios que funcionassem como extensões de entidades religiosas (STF, RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2008, DJe 12.09.2008). Decidiu-se em sentido positivo. Curiosamente, constou do voto condutor de lavra do Ministro Eros Grau a afirmação de que a imunidade deve ser interpretada de modo ampliativo, contrariamente ao que se afirmou no julgado acima. Foi a fundamentação do Ministro:

“O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar que a imunidade do art. 150, IV, “b”, contempla há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual. Mas ainda, no RE n. 325.822, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, definiu que ela abrange não apenas os prédios destinadas ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades’ mencionadas no preceito constitucional. Daí que a regra do § 4º desse art. serve de vetor interpretativo dos textos das alíneas ‘b’ e ‘c’ do seu inciso VI.

No caso destes autos o cemitério é anexo à capela na qual o culto da religião anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no art. 150. Garantia desdobrada do disposto nos arts. 5º, VI e 19, I, da Constituição do Brasil. A imunidade aos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da [i] proteção aos locais de culto e as suas liturgias e da [ii] salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, em especial dos seus arts. 5º, VI; 19, I e 150, VI, “b”, tem-se que, no caso, o IPTU não incide --- lembro que na imunidade nenhum tributo jamais incide; as áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas --- o IPTU não incide, dizia eu, sobre o Cemitério Britânico.”

O segundo caso referido acima diz respeito à extensão da imunidade aos imóveis de propriedade da igreja, alugados à terceiros, em relação aos quais Municípios

intentavam a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Nesse caso, não se tratava de saber se a entidade era digna da imunidade, nem se no prédio em questão ocorriam cultos. Tratava-se de determinar se deveria ou não incidir o IPTU sobre um imóvel da igreja, alugado a terceiros. O tribunal, por uma interpretação conjunta da imunidade com o referido § 4º do art. 150 da CF/1988, imprimiu-lhe conotação sobremodo ampla, entendendo que mesmo imóveis alugados a terceiros estariam dispensados do IPTU. Consta da ementa:

“Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Art. 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.”

(RE 325822, Tribunal Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ ac. Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004.)

Assim, percebe-se uma interpretação errática, por parte do Supremo Tribunal Federal, quanto à imunidade dos templos de qualquer culto. Quando instado a se manifestar sobre o enquadramento de uma entidade como de “qualquer culto”, o Tribunal afirmou que a interpretação deveria ser restritiva. Em outros casos em que se controvertia sobre a extensão da imunidade, a Corte adotou uma interpretação mais flexível, indo além do conceito material de templo e dando prevalência ao aspecto subjetivo da imunidade.

### **REFERÊNCIAS**

AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Delta, 1964.

BARRETO, Aires Fernandino.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo:

Dialética, 2001.

BORGES, José Souto Maior. Limitações constitucionais à tributação. *IV Curso de especialização em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. Volume I.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

MALERBI, Diva. Imunidade tributária. *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, nº 4, Ives Gandra da Silva Martins (coord). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. A imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. *Revista de direito tributário atual*, vol 21. Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord). São Paulo: Dialética, 2007.