

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPTU EM FACE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 116/2022

Larissa Gonçalves Maria¹
Thais Savedra de Andrade²

RESUMO

O presente artigo dedica-se ao estudo da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU) em face da Emenda Constitucional nº 116/2022 (EC nº 116/2022), que expandiu a imunidade tributária religiosa às entidades religiosas locatárias de bem imóveis. O cerne deste trabalho reside na compreensão se houve a desconfiguração da regra-matriz de incidência tributária do IPTU por tal Emenda Constitucional, considerando a importância fática da imunidade tributária religiosa para os cidadãos, aos quais é resguardado o direito fundamental de liberdade de crença e prática religiosa. Utilizou-se a pesquisa exploratória como método de pesquisa, através da pesquisa bibliográfica, tendo sido levantado, para tal, diversos doutrinadores e produções acadêmicas. Verificou-se que o tema, por ser contemporâneo, não possui muitas produções, por isso sua pertinência para o entendimento acerca de tal inovação legislativa. Ao final, demonstrou-se que, embora tenha sido desconfigurada a regra-matriz de incidência tributária, o objetivo da EC nº 116/2022 é promover uma maior efetivação da imunidade tributária religiosa com a consequente proteção constitucional das entidades religiosas.

Palavras-chave: Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU. Imunidade Tributária Religiosa. Emenda Constitucional nº 116/2022.

¹ Aluna do 9º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bolsista do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2022-2023). *E-mail:* larissa.maria@mail.fae.edu

² Orientadora da Pesquisa. Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Professora da FAE Centro Universitário. *E-mail:* thais.savedra@fae.edu

INTRODUÇÃO

De acordo com o artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), os templos de qualquer culto estão imunes da instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as suas finalidades essenciais. Tal imunidade abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, de modo a desembaraçar a sua prática. O exercício da liberdade de consciência e crença versado no artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, recebe, portanto, proteção do Estado para que aconteça livremente, sem que determinada religião prevaleça sobre outra³. Nas palavras de Carvalho (2019, p. 250), “nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão”, o que é corroborado pelo artigo 19, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Segundo Caliendo (2022, p. 126):

Cabe observar que esta imunidade tem por propósito manter a coerência entre a proteção ao direito fundamental à liberdade religiosa e a presença de um Estado laico no Brasil. Apesar de o país não professar nenhuma religião oficial, entende que a manifestação religiosa seja um valor a ser protegido pelo Estado.

A Emenda Constitucional nº 116 de 2022 (EC nº 116/2022) inovou ao possibilitar a expansão da imunidade tributária aos templos de qualquer culto enquanto locatários de bens imóveis de terceiros particulares, ainda que esses não façam parte do rol taxativo expresso no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, tratando-se de um terceiro alheio à entidade religiosa. Tal inovação gerou como hipótese a ideia de que a EC nº 116/2022 possa ter desconfigurado a regra-matriz de incidência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), razão pela qual foi delineado como objetivo principal da presente pesquisa a comparação do conteúdo da EC nº 116/2022 com a regra-matriz de incidência tributária do IPTU de modo a aferir se houve eventual desconfiguração/extrapolação.

Como objetivos específicos foram definidos: avaliar o IPTU e sua regra-matriz de incidência, analisando, sobretudo o sujeito passivo; definir imunidade tributária religiosa e sua importância em um Estado Laico e compreender se a EC nº 116/2022 afetou a segurança jurídica.

O tema foi analisado sob o ponto de vista das entidades religiosas e o eventual benefício que a Emenda trouxe para as entidades locatárias, considerando ser esse um tema contemporâneo, com poucas produções a respeito. Frise-se que discorrer acerca do IPTU e da imunidade tributária não é novidade, uma vez considerado o grande volume doutrinário sobre o tema, porém a inovação encontra-se em cotejar a EC nº 116/2022.

³ Há, no entanto, uma exceção. De acordo com Ives Gandra da Silva Martins (1999, p. 180), “entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada “sob a proteção de Deus”, seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior”.

O método de pesquisa aplicado é a pesquisa exploratória através da pesquisa bibliográfica, a qual, segundo Gil (2022, p. 60), inicia-se com a escolha de um tema, levantamento bibliográfico preliminar e formulação de um problema que possa ser selecionado pelo material localizado.

Para a compreensão da pertinência dessa Emenda é necessário primeiramente o entendimento acerca do imposto, assim como os elementos que compõem a regra-matriz de incidência e no que consiste a imunidade religiosa, sendo esses alguns dos pontos que serão tratados adiante.

Toda propriedade presente em solo brasileiro deve atender à sua função social, fato esse que está assegurado no artigo 5º, inciso XXIII, e artigo 170, inciso III, ambos da Constituição Federal de 1988, e, na ausência desta, poderá o Estado realizar a desapropriação mediante justa e prévia indenização em dinheiro (artigo 5º, inciso XXIV). Devido a isso, diversos proprietários recorrem ao aluguel para manter suas propriedades exercendo a devida função social. Tais proprietários (além de duas outras figuras jurídicas que serão tratadas adiante) são os sujeitos passivos da obrigação do Imposto Predial e Territorial Urbano, porém a transferem, em determinados contratos particulares, ao locatário, ainda que essa prática não esteja prevista em lei e não possa ser oposta ao Fisco. Diante desse cenário, a Emenda Constitucional nº 116/2022 veio sanar a lacuna existente entre os templos de qualquer culto enquanto locatários, vez que tais templos poderiam estar sujeitos ao ônus do Imposto Predial e Territorial Urbano, ainda que sejam titulares da imunidade tributária.

Embora essa seja uma das justificativas para a escolha do tema desse artigo, ela não é a única, considerando que é no Brasil que se concentra a maior taxa do mundo de pessoas que creem em Deus ou em um poder maior, sendo que cerca de nove a cada dez pessoas afirmam tal crença⁴, o que demonstra, inequivocamente, a importância da religião em solo brasileiro e, conseqüentemente, da existência de templos para professar essa fé e o desembaraço deles. Além disso, por se tratar de um Estado Laico, o tema justifica-se de modo a explicar a necessidade de se possibilitar a prática de todo e qualquer culto, de forma a assegurar o direito fundamental de liberdade de crença e prática religiosa.

Sumariamente, o presente artigo, ao analisar a regra-matriz de incidência tributária em face do conteúdo da referida Emenda, far-se-á necessário para entender a motivação do legislador para ampliar a imunidade destinada à propriedade de templos de qualquer culto aos terceiros locadores de bens imóveis.

⁴ De acordo com o Relatório Global Religion 2023, realizado pelo Instituto Ipsos. Disponível em: <https://www.ipsos.com/sites/default/files/ct/news/documents/2023-05/Ipsos%20Global%20Advisor%20-%20Religion%202023%20Report%20-%202026%20countries.pdf>. Acesso em: 28 maio 2023.

1 O IPTU E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) como conhecido na atualidade teve sua origem na Constituição de 10-11-1937, ocasião em que houve a unificação do imposto predial e do imposto territorial urbano. Anteriormente, na Constituição de 16-7-1934 houve a atribuição de sua cobrança aos Municípios (HARADA, 2012, p. 91), fato esse que se estende aos dias atuais, como atesta o artigo 156, inciso I, da Constituição Cidadã (promulgada em 05-10-1988). Tal imposto abrange a propriedade urbana com ou sem edificação, havendo, no entanto, distinção entre as alíquotas da tributação da edificação e tributação do terreno. A enorme demanda de obras de infraestrutura, serviços básicos e racionalidade espacial torna o IPTU imprescindível para a manutenção dos centros urbanizados, emergindo o seu aspecto não só econômico, como também social e político (FERNANDES, 2005, p. 23).

Explorar a temática é também explorar o direito à propriedade, garantido – embora não de forma plena, porém como cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988)⁵ – no artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal em vigência (1988). Tal direito, segundo Kiyoshi Harada (2012, p. 92), “é um dos mais importantes direitos subjetivos materiais, sendo que a propriedade representa a espinha dorsal do direito privado”. Ressalte-se que o direito de propriedade deve atender à sua função social de acordo com o artigo 5º, inciso XXIII, e artigo 170, inciso III, da Constituição Federal de 1988, havendo a possibilidade de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro (artigo 5º, XXIV, Constituição Federal de 1988). Assim elucida Cintia Estefania Fernandes (2005, p. 54):

A propriedade, portanto, por se enquadrar no âmbito do Estado Social Democrático de Direito, deve possuir função social a ser observada em prol do bem comum, sob pena de estar eivada de inconstitucionalidade.

É no art. 1.228, do Código Civil, em que se encontra a definição de proprietário⁶:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Essa definição apresenta o que se tem pelo conceito jurídico de propriedade, aquele que surge a partir da “relação jurídica que se aperfeiçoa de conformidade com o estabelecido nas normas de direito civil pertinentes” (HARADA, 2012, p. 92), o que

⁵ Constituição Federal de 1988: “art. 60 [...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] – os direitos e garantias individuais”.

⁶ Artigo 1.228, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. BRASIL, 2002.

reduz a hipótese de incidência do IPTU à propriedade *per se* (aquela que reserva o direito ao domínio pleno), impedindo que o legislador infraconstitucional inclua a posse ou o domínio útil nessa definição, como expõe o artigo 110, da Lei nº 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN):

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Esse posicionamento, que difere do que está exposto no artigo 32, do Código Tributário Nacional (CTN), pertence a alguns doutrinadores, a exemplo de Jayr Viégas Gavalhão Jr (2002, p. 305), que defendem a inconstitucionalidade do referido artigo, transcrito abaixo:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

O contribuinte do IPTU é, portanto, o proprietário nos termos da lei civil, ou seja, aquele com faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e com o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

No entanto, o legislador infraconstitucional e a jurisprudência têm interpretado com elasticidade o termo “propriedade”, considerando que na prática existem óbices ao lançamento tributário pela dificuldade de identificar o proprietário do imóvel urbano que, em determinados casos, é inexistente (HARADA, 2012, p. 96). Nesse sentido, João Damasceno Borges de Miranda (apud HARADA, 2012, p. 96) esclareceu que:

A terminologia ‘propriedade’ utilizada na Constituição Federal e sob a forma vulgar, caricata, correntia, comum; de maneira que a regra-matriz de incidência sujeita passivamente ao seu alcance todo aquele que detém qualquer direito de uso, gozo, fruição e de disposição relativamente ao imóvel, seja pleno ou limitado. É nessa relação patrimonial que encontramos o substrato econômico tributável.

É o sentido amplo do termo “propriedade” e não o sentido estritamente jurídico que será utilizado no presente artigo. Tal posicionamento encontra compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, impondo a distinção entre os desiguais⁷,

⁷ Constituição Federal de 1988: “art. 150 [...] II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

“O princípio da não discriminação supõe que deve ser dado um tratamento igual a indivíduos e

de modo a não cometer injustiças sociais, inviabilizando, em alguns momentos, o lançamento tributário diante da ausência de um sujeito passivo que reúna todos os requisitos do já citado artigo 1.228 do Código Civil (HARADA, 2012, p. 98).

Isto posto, é possível resumir que o IPTU grava a disponibilidade econômica do proprietário, do titular de domínio útil ou do possuidor de qualquer título (HARADA, 2012, p. 115), ou seja, exclui-se o mero locatário⁸, uma vez que ele não é detentor de posse de conteúdo econômico da propriedade e não possui o *animus domini* (posse com intenção de obter o domínio da coisa).

De acordo com Robinson Sakiyama Barreirinhas (apud HARADA, 2012, p. 118):

O tributo deve ser exigido prioritariamente do proprietário. Em caso de enfiteuse, o sujeito passivo será o titular do domínio útil e, apenas em caso de posse com *animus domini*, ou *ad usucapionem*, ou seja, quando o possuidor age como proprietário e pode vir a tornar-se proprietário por usucapião, somente nesse caso é o que o Município poderá cobrar o tributo do possuidor.

De forma superficial foi tratado acerca do sujeito passivo do IPTU, ou seja, aquele que é proprietário, titular de domínio útil ou possuidor de qualquer título da propriedade, todavia é imprescindível compreender a regra-matriz de incidência tributária e o papel de tal sujeito, assim como os demais aspectos que corroboram para o surgimento da obrigação de pagar o tributo, assim como o dever de exigí-lo.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Paulo Barros de Carvalho (2019, p. 428) apresenta a definição de regra-matriz de incidência tributária:

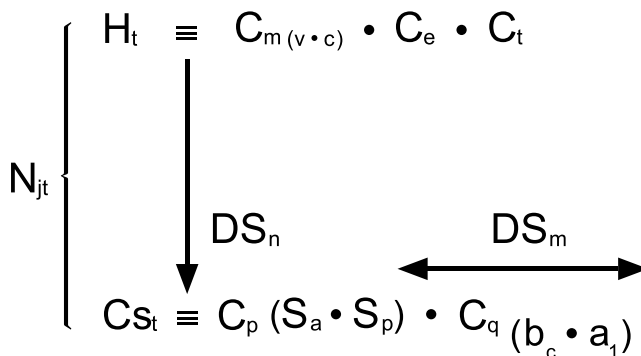
[...] é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, *deve-ser* a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.

situações iguais e implica a existência de uma norma que prescreva essa igualdade de tratamento” (CARRAZZA, 2013, p. 855).

⁸ “O locatário não se caracteriza como contribuinte do IPTU, mesmo que, contratualmente, seja estipulada obrigação relativa ao pagamento do tributo, porque as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública (CTN, artigo 123)” (MELO, 2020, p. 30).

O autor criou uma esquematização formal para representá-la, composto dos elementos N_{jt} , H_t , $C_{m(v.c)}$, C_e , C_t , C_{st} , $C_p(S_a \cdot S_p)$, $C_q(b_c \cdot a_1)$, DS_n e DS_m (CARVALHO, 2019, p. 429). Abaixo, apresenta-se a explicação de cada símbolo, com posterior adequação a um exemplo prático de aplicação no Município de Curitiba.

FIGURA 1 — Regra-matriz de incidência tributária



FONTE: Carvalho (2019, p. 429)

QUADRO 1 — Explicação dos símbolos

N_{jt}	Norma jurídica tributária, a regra-matriz de incidência tributária
H_t	Hipótese tributária
$C_{m(v.c)}$	Critério material da hipótese (verbo transitivo direto + complemento)
C_e	Critério espacial
C_t	Critério temporal
C_{st}	Consequência tributária
$C_p(S_a \cdot S_p)$	Critério pessoal do consequente (sujeito ativo, sujeito passivo)
$C_q(b_c \cdot a_1)$	Critério quantitativo da obrigação tributária (base de cálculo x alíquota)
DS_n	Dever-ser neutro. Ocorrida a hipótese deve-ser a consequência.
DS_m	Dever-ser modalizado. A obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor.

FONTE: Carvalho (2019, p. 429-430)

No exemplo foi utilizado um imóvel residencial urbano cujo valor venal é de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). A alíquota para tal imóvel é de 1,10% (um vírgula dez por cento) (CURITIBA, 2001) sobre a base de cálculo, o valor venal acima apresentado. O critério material composto por verbo e seu complemento será “ser proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título da propriedade”⁹, o critério espacial é o

⁹ Cintia Estefania Fernandes (2005, p. 273) define o critério material como o núcleo e a essência da hipótese de incidência, pois os critérios temporal e espacial limitam-se a condicioná-lo.

Município de Curitiba/Paraná, onde estará localizado o imóvel, o critério temporal será, em geral, o dia primeiro de janeiro¹⁰, uma vez que o IPTU segue a anterioridade de exercício (contemplada no artigo 150, inciso III, alínea b, c/c artigo 150, § 1º, da Constituição Federal de 1988). O critério pessoal abrange o sujeito ativo, que trata acerca do ente federativo com competência tributária para instituir, arrecadar e fiscalizar, sendo, nesse caso, o Município de Curitiba/PR, ao passo que o sujeito passivo, apontado anteriormente, será o proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título da propriedade; o critério quantitativo, que definirá o valor a ser pago no exercício vigente, será a multiplicação entre o valor venal do imóvel e a alíquota correspondente. No exemplo presente, tal valor será de R\$ 5.500,00 (cinco mil e quinhentos reais).

A explicação acima retratada é de extrema importância para a elucidação da hipótese do artigo, que visa compreender se a Emenda Constitucional nº 116/2022 desconfigura a regra-matriz de incidência tributária do IPTU.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Versa o artigo 150, inciso VI, da CF/88, acerca das imunidades tributárias presentes no ordenamento jurídico brasileiro. É possível considerar que tais imunidades sejam uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, uma exceção à norma de competência tributária, abordada anteriormente. Para Leandro Paulsen (apud OLIVEIRA, 2017, p. 49) “as imunidades são normas negativas de competência tributária”.

Para Hugo de Brito Machado (2002, p. 199), a imunidade é conceituada como:

Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.

Paulo Barros de Carvalho (2019, p. 230) elucida que:

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração científica teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.

¹⁰ As municipalidades geralmente elegem 1º de janeiro como momento temporal para a ocorrência do fato jurídico tributário.

O seu objetivo, nas palavras de Melo (2020, p. 188), é prestigiar valores considerados de relevância nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições de educação, assistência social e filantropia.

O surgimento no Brasil adveio com a Constituição Imperial de 1824, que tratava acerca da noção de capacidade contributiva. Em seu artigo 179, inciso XV, trazia a determinação de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”, e, por fim, nos incisos XXXI e XXXII assegurava exonerações em relação a determinadas taxas (BATISTEL, 2002, p. 10). Posteriormente, com a promulgação da Constituição de 1891, a primeira Republicana, surgiu a vedação da criação de impostos para estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos, sendo esse o objeto do presente estudo.

Na atualidade, a imunidade religiosa encontra lastro no artigo 150, inciso VI, alínea b, da CF/88:

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;

Em seu parágrafo quarto, lê-se que “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”¹¹. Trata-se de uma imunidade que abrange o IPTU do patrimônio dos templos de qualquer culto que sirvam às finalidades essenciais dessas entidades.

[...] a previsão constitucional garante aos templos de qualquer culto a desoneração quanto aos tributos incidentes sobre seus patrimônios, suas rendas e serviços, quando relacionados às suas finalidades essenciais. A *contrario sensu*, é possível afirmar que haverá situações não salvaguardadas pela norma e que gerarão regular tributação, a exemplo de eventuais taxas ou contribuições de melhoria impostas à entidade. (NASPOLINI, 2018, p. 17-18)

Mister ressaltar que não se trata de ausência de capacidade contributiva, mas sim a proteção à liberdade religiosa. A concretização dos direitos fundamentais garantidos ao cidadão se dá por meio da tributação¹², o que faria, segundo essa lógica, com que

¹¹ Art. 150, § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. BRASIL, 1988.

¹² Conforme a lição de Celso de Barros Correia Neto (apud OLIVEIRA, 2017, p. 66): “a relação entre tributos e direitos fundamentais constrói-se, no âmbito da fiscalidade, diante da constatação de que todos os

os templos de qualquer culto tivessem que contribuir na medida de sua capacidade. De acordo com Carrazza (2013, p. 858):

[...] o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, renda ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV, da Lei Maior, com as “finalidades essenciais” (art. 150, §4º) do culto.

Na lição de Ricardo Lima de Oliveira (2017, p. 55):

A tributação pode ser causa de inviabilização de determinados cultos ou profissões de fé, que recebem poucas doações (em número e quantidade) de seus fiéis. Por certo que a arrecadação estatal em face de uma religião ou culto de pouco patrimônio ou bens poderia dificultar por demais a prática religiosa de seus adeptos.

Acerca da imunidade religiosa, Carvalho (2019, p. 250) esclarece que:

Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b).

Somente a partir do século XX é que a imunidade tributária religiosa revelou seu caráter de garantia e proteção ao exercício de um direito fundamental, uma vez que em momento anterior era fruto de uma relação umbilical entre a Igreja e o Estado (OLIVEIRA, 2017, p. 52).

4 O ESTADO LAICO BRASILEIRO

O Estado Brasileiro tornou-se laico a partir da promulgação da Constituição de 1891 e, na atualidade, tal preceito é consagrado no artigo 19, inciso I, da CF/88, como narrado no trecho infracitado:

O período Imperial brasileiro, de 1822 a 1889, é marcado pela existência de uma religião oficial do Estado. A primeira Carta Magna brasileira, datada de 1824, consagrava expressamente o vínculo do Estado com a Igreja Católica, sacramentada como sua religião oficial.

direitos fundamentais, qualquer que seja sua dimensão, geração ou natureza, demandam, em maior ou menor medida, dispêndio de recursos públicos. [...] Sendo assim, pode-se reconhecer, na obrigação tributária, também o compromisso com a concretização desses mesmos direitos que financia, o que fica particularmente evidente nos tributos de destinação vinculada ao seguimento social”.

Somente a partir da Proclamação da República, em 1891, o Estado foi separado da Igreja. Assim, com o advento da primeira Constituição Republicana, também de 1891, **o Estado brasileiro tornou-se laico, extinguindo-se os privilégios da religião católica e passando a garantir a todas as religiões a manifestação livre e pública de seu culto.** (NASPOLINI, 2018, p. 15, grifo da autora)

Portanto, a laicidade não deve ser interpretada como a inexistência de religião no Estado, mas como um incentivo para que todas as religiões tenham acolhimento e seus seguidores possam exercê-la sem óbices. Essa liberdade religiosa abrange três dimensões de acordo com a lição de Carrazza (2013, p. 854): individual, social e política, uma vez que compreende (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política). Logo, trata-se de uma postura garantista do Estado para assegurar o pleno respeito às convicções e à independência espiritual de cada indivíduo (CARRAZZA, 2013, p. 855).

Isto posto, é importante retomar o texto constitucional vigente e trazer a definição dos “templos de qualquer culto”, expressão que se mostra lacônica, havendo várias tentativas doutrinárias em trazer sua definição, originando em três teorias. A primeira é a Teoria do Templo-Coisa, definindo templo como sua edificação, a segunda teoria é a do Templo-Atividade, que considera o templo a partir das atividades por ele desempenhadas e a terceira corrente é a Teoria do Templo-Entidade, que identifica o templo como organização religiosa, englobando na imunidade tributária todas as manifestações relativas à religião (NASPOLINI, 2018, p. 22).

A aplicação de uma teoria ou outra impacta diretamente na concessão da imunidade tributária, que irá depender de uma exegese apurada e voltada à análise das peculiaridades do caso concreto (NASPOLINI, 2018, p. 29). Entre as correntes citadas, é a Teoria Templo-Entidade que assume seu papel de definir a extensão do vocábulo “templo” na atualidade, o que corrobora para a sua identificação como entidade religiosa, independentemente de uma edificação ou atividades ligadas ao culto, sendo figura abstrata na qual os fiéis se reúnem (NASPOLINI, 2018, p. 31).

É por causa dessa abstração que a aplicação da benesse tributária possui uma amplitude que origina diversas discussões, como a retratada no presente artigo, sendo importante pontuar que o parágrafo 4º, do artigo 150, da CF/88, expõe que a imunidade religiosa será voltada para o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades.

Acerca do assunto, elucida Carrazza (2013, p. 856):

Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas –, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias, etc.).

E nem se diga que no texto constitucional está escrito “templos” (locais do culto) - e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação sistemática dos dispositivos acima citados e próprio “Preâmbulo” da Carta Suprema.

Ademais, como os templos, em si mesmos considerados, não têm nem renda, nem patrimônio, nem prestam serviços, segue-se necessariamente, que a imunidade em tela se subjetiva na Igreja - vale dizer, na pessoa jurídica, regularmente constituída, que mantém como finalidade essencial (art. 150, § 4º., da CF) atividades religiosas.

Napolini (2018, p. 33) esclarece que:

Somente um templo considerado como entidade tem aptidão para possuir patrimônio, auferir renda e prestar serviços. [...] A capacidade para ser detentor de patrimônio é prerrogativa que apenas se coaduna com o templo considerado como entidade. Apenas a confissão religiosa, isto é, a instituição Igreja, pode ser proprietária de bens, ao contrário do que ocorre em relação ao templo considerado como coisa, isto é, a igreja, tomada por sua edificação, que, no máximo, pode materializar o patrimônio, jamais titularizá-lo.

Passa a ser considerado o templo uma instituição, isto é, como a organização ou associação mantenedora da confissão religiosa (NASPOLINI, 2018, p. 32). Neste sentido, a lição de Barreto e Barreto (2001, p. 61):

A imunidade dos “templos de qualquer culto” (art. 150, inciso VI, “b”) é a reafirmação explícita do princípio da liberdade de crença e da prática de cultos religiosos (art. 5º., inciso VI, da CF). A proteção ao direito individual da liberdade de crença e das práticas religiosas é assegurada pela vedação de exigência de impostos sobre os templos. Proibindo a exigência de impostos sobre o templo de qualquer culto, a Constituição confere maior garantia a esse direito individual, impedindo sejam opostos pelo Estado, obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual. Com isso, quer impedir toda e qualquer possibilidade de embaraço à liberdade de religião, mesmo que oblíquo ou indireto. Nenhuma ingerência do Estado é tolerada pelo Texto Supremo, nesse passo complementando o peremptório prescrito no art. 19, I, que veda às pessoas políticas “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança...”.

Essa imunidade, enfim, revela o desígnio do constituinte de dar a mais ampla garantia ao preceituado no artigo 5º., inciso VI, que assegura a inviolabilidade dos direitos à liberdade.

Superado o entendimento da Teoria do Templo-Entidade, é necessário compreender acerca da abrangência do patrimônio da entidade religiosa, ou seja, qual seria o patrimônio atingido pela imunidade tributária, uma vez que este artigo trata sobre a incidência do IPTU. Carrazza (2013, p. 860-861) elucida que não são considerados templos somente os edifícios destinados à celebração do culto, mas também os seus anexos, ou seja, os imóveis que tornam possível tal celebração:

[...] consideram-se anexos dos templos, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério onde os religiosos ou os membros das ordens terceiras são sepultados etc., desde que estes imóveis venham empregados – como observa Aliomar Baleeiro – nas atividades essenciais do culto. Implementada esta condição, também eles não podem sofrer a incidência do IPTU. Já, nas religiões protestante, evangélica ou pentecostal são anexos dos templos a casa do pastor (local pertencente à confissão religiosa, onde o pastor reside, prepara suas prédicas, recebe os fiéis, etc.), o centro de formação de pastores etc.; na israelita, a casa do rabino (observados os mesmos requisitos), o centro de formação de rabinos (o rabinato); na umbandista, a casa do “pai de santo”, o terreiro onde são doutrinados os sacerdotes do culto; etc. Neste ponto não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.

Trata-se de um rol relativamente amplo de hipóteses em que o patrimônio dos templos de qualquer culto está abarcado pela imunidade tributária, que foi recentemente aumentado pela Emenda Constitucional nº 116/2022, que acresceu o parágrafo 1º-A ao artigo 156, da CF/88:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea «b» do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

A inovação legislativa ampliou o alcance da imunidade religiosa à entidade religiosa locatária de um bem imóvel de um terceiro particular. Ressalte-se que, embora o artigo 123, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), exponha que não é possível opor convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, essa não é a prática observada cotidianamente, posto que é comum que o contrato de aluguel contemple a transferência da responsabilidade pelo

pagamento do IPTU ao locatário, contrariando o artigo 34¹³, do mesmo diploma legal. Isso significa que, antes da EC nº 116/2022, caso a entidade religiosa fosse locatária de um bem de terceiro e a ela fosse transferido o ônus do pagamento do IPTU, ela não estaria imune, o que iria contra a premissa constitucional de proteção à liberdade religiosa.

Dessa forma, o valor empregado pela entidade religiosa no pagamento do aluguel poderá ser considerado como relacionado à sua finalidade essencial, uma vez que, de acordo com Carrazza (2013, p. 863):

[...] se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica, pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor.

Está em pauta a ampla proteção à liberdade religiosa *versus* o texto constitucional anterior à EC nº 116/2022. Neste momento, é essencial analisar o impacto na segurança jurídica em face das emendas constitucionais.

5 EMENDAS CONSTITUCIONAIS E A SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica é um princípio tutelado no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88, *in verbis*: a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Isto significa que o Estado deve oferecer um estado de confiança mínimo aos indivíduos, conforme a lição de Heleno Tôrres (2011), com o objetivo de assegurar a eles previsibilidade. Esse princípio é imprescindível no Direito Tributário para que os contribuintes, o lado mais vulnerável da relação, não fiquem à mercê dos entes competentes para criar tributos (CARRAZZA, 2013, p. 431-432).

Assim é pois, como sabemos, o tributo é exigido *iure imperii*, ou seja, a partir de um ato de autoridade, sem que, para seu surgimento, concorra a vontade do contribuinte. Ora, é justamente a Constituição, com seus grandes princípios, que mantém a ação de tributar dentro do Estado Democrático de Direito. (CARRAZZA, 2013, p. 431-432)

A principal fonte do Direito Tributário Brasileiro é a Constituição Federal, que versa acerca do Sistema Tributário Nacional em seus artigos 145 a 162 (COSTA, 2013, p. 563). Com isso, a Lei Maior transfere ao Direito Tributário algumas de suas características, como, por exemplo, a rigidez, o que significa que o Sistema Tributário Nacional somente pode ser alterado através de emenda constitucional, desde que não afete as chamadas cláusulas pétreas, consignadas no artigo 60, § 4º, da CF/88.

¹³ Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

A tributação é uma exceção ao princípio constitucional que protege a propriedade privada (artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da CF/88) e a liberdade, o que explica o grande número de garantias do contribuinte contra excessos das pessoas políticas. Em termos técnicos, a contribuição não pode ser confiscatória a ponto de extinguir a propriedade privada:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Isto porque, embora a proteção à propriedade privada, em um Estado Democrático de Direito, seja a regra, ela pode ser mitigada pela tributação, desde que seja respeitado o *in dubio pro contribuinte*, ou seja, a interpretação da lei de forma mais favorável ao contribuinte. O reconhecimento da importância da propriedade privada não retira a necessidade da tributação para o custeio da máquina pública, que poderá aplicar as receitas de tal tributo não-vinculado das mais variadas formas como, por exemplo, no custeio de pagamento de salários dos agentes e até mesmo para fins sociais.

Conforme Villas-Bôas (2015):

O cidadão só deve entregar a sua propriedade ao fisco quando houver norma clara que assim determine. O fisco não tem o direito de criar interpretações ousadas da legislação com o objetivo de arrecadar mais. Essa assertiva é reforçada pelo sistema constitucional brasileiro, que prescreve inúmeros direitos e garantias ao contribuinte, limitando o poder de tributar de várias formas.

Ou seja, havendo previsibilidade na cobrança dos tributos, o sujeito passivo deverá dispor de parte de sua propriedade visando o bem comum e o seu próprio conforto, uma vez que essa é a função dos serviços públicos, a de trazer maior comodidade e eficiência para o dia a dia de seus contribuintes.

Oliveira (2017, p. 66) elucida que:

Toda garantia de um direito fundamental gera custos ao Estado e, portanto, surge a necessidade de se arrecadar tributos da população, ou seja, o cidadão paga para ter seus direitos assegurados.

Além da vedação ao confisco, é possível citar o princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II, artigo 150, inciso I, ambos da CF/88), princípio da irretroatividade tributária (artigo 150, inciso III, alínea “a”, CF/88), anterioridade tributária (artigo 150, inciso III, alínea “b”, CF/88) e capacidade contributiva (já vista anteriormente, versada no artigo 150, inciso II, CF/88). Importante pontuar que os princípios da legalidade, irretroatividade tributária e da anterioridade tributária formam o “tripé da segurança jurídica” (FISCHER, 2019, p. 359).

Contudo, não são todas as garantias que são insuscetíveis a emendas constitucionais, pois isso instituiria extremo rigor à atuação do legislador, impedindo até mesmo que futuras gerações implementassem seus próprios projetos políticos. As vedações tratadas nos incisos do artigo 60, § 4º, da CF/88 trazem, entre outras, o impedimento de propostas de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais (inciso VI), ou seja, há espaço para a ampliação de tais direitos. Dessa forma, compreende-se que o legislador previu a manutenção do estado de confiança mínimo aos contribuintes ao permitir que seus direitos e garantias sejam expandidos, mas nunca abolidos do ordenamento jurídico constitucional.

Posto isso, será possível dizer que a Emenda Constitucional nº 116/2022 feriu a segurança jurídica dos contribuintes do IPTU? Imprescindível se faz o retorno à discussão sobre a regra-matriz de incidência tributária.

O critério pessoal do consequente é composto, como já visto, pelo sujeito passivo e sujeito ativo da relação tributária. O sujeito ativo é o Município titular da imposição do IPTU, ao passo que o sujeito passivo é o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (HARADA, 2012, p. 114-115). A EC nº 116/2022 acrescentou à CF/88 a imunidade tributária à entidade religiosa locatária do bem imóvel de terceiro particular, ou seja, a entidade religiosa titular do direito à liberdade de consciência e de crença, ainda que somente locatária, estará imune ao ônus do IPTU, respeitando o seu direito já adquirido e disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “b” e § 4º. Posto dessa forma, compreende-se que a segurança jurídica de tal entidade restou resguardada, imunizando-a caso o locador tenha disposto em contrato acerca da transferência da responsabilidade do IPTU ao locatário, ainda que não exista tal previsão no ordenamento jurídico brasileiro.

O Estado se propôs a garantir o livre exercício religioso e, com isso, não é possível ignorar que o papel do locatário e locador em relação à obrigação do IPTU se confundem nas convenções particulares eivadas de práticas reiteradas que formam os costumes. O papel da EC nº 116/2022 foi o de se adequar à realidade social, permitindo uma evolução no texto constitucional e a consequente adequação social.

A medida, quando analisada do ponto de vista social, tem o condão de incentivar a locação de espaços às entidades religiosas, de modo que tais entidades possam celebrar seu culto, ainda que não sejam detentoras de um espaço físico próprio. Isso também beneficiaria o surgimento de novas entidades, o que robustece o papel do Estado enquanto facilitador do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa.

6 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPTU EM FACE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 116/2022

A EC nº 116/2022 ampliou a incidência da imunidade religiosa à entidade locatária de bem imóvel para dessa forma abranger aquelas que não possuem local próprio para professar seu culto, o que pode, como já visto, ser uma forma de expandir o compromisso constitucional de promover a liberdade de crença.

A entidade religiosa, dentro da regra-matriz de incidência do IPTU, ocupa o sujeito passivo, aquele que possui a contingência de cumprir a prestação tributária, e, nas palavras de Carvalho (2019, p. 385):

a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

O sujeito passivo pode ser direto ou indireto, de acordo com o texto expresso no artigo 121, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Será direto ou contribuinte quando tiver relação direta com a hipótese de incidência tributária e indireto ou responsável quando sua obrigação tributária decorrer de lei, não estando na condição contribuinte. Logo, a figura do sujeito passivo será sempre determinada, de modo expresso, na lei, não cabendo, pois, a inclusão de outros agentes nesse pólo negativo. Assim sendo, ao falarmos do sujeito passivo do IPTU estaremos diante da figura do proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (artigo 34, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional), tendo como responsáveis os sucessores e terceiros, versados nos artigos 131, 134 e 135, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Ocorre que a entidade religiosa locatária, embora tenha sido revestida da condição de sujeito passivo pela EC nº 116/2022, ela não encontra lastro na própria lei, pois não é proprietária do imóvel, não possui seu domínio útil ou é possuidora a qualquer título. Frise-se que a posse a qualquer título decorre de um direito real, onde o possuidor

assume o *animus domini*, não tratando-se, portanto, de um direito pessoal (contratual), como é o caso da locação¹⁴. Tal entidade também não se encontra no rol de responsáveis tributários, logo, não é sujeito passivo do IPTU. Sendo assim, a Emenda Constitucional, ao proteger o princípio de liberdade de crença e prática religiosa através da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, beneficiou o terceiro proprietário do bem imóvel locado pela entidade religiosa, esse sim, o real sujeito passivo do IPTU de tal residência. Neste sentido, Fernandes (2005, p. 327) elucida que “quanto ao locatário de imóveis, a majoritária doutrina e jurisprudência apontam para a impossibilidade de ser sujeito passivo do IPTU”.

Dessa forma, não há outro entendimento senão o de que a EC nº 116/2022 extrapolou a regra-matriz de incidência tributária do IPTU, embora seja justificável a sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, como visto, é uma situação fática comum a transferência do ônus do pagamento do IPTU ao locatário, o que faria com que a entidade religiosa locatária tivesse que pagar o tributo ainda que acobertada pela imunidade religiosa.

Em relação a esse ponto e em atenção ao artigo 123, do CTN, Furlan (apud FERNANDES, 2005, p. 328) elucida que:

tal disposição contratual somente seria juridicamente admissível se houvesse a respectiva autorização na lei municipal instituidora da exceção em apreço, para sua inserção. Caso contrário, nem mesmo esta cláusula que permite ao responsável convencional questionar a exigibilidade do tributo poderá ser oposto à Fazenda Municipal.

Mister ressaltar que, de acordo com a Súmula 399 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), é possível que a legislação municipal estabeleça o sujeito passivo do IPTU, no entanto, o teor da Súmula 614, também do STJ, discorre acerca da ilegitimidade ativa do locatário para discutir a relação jurídico-tributária do IPTU do imóvel alugado, ou seja, ainda que determinado município possa alargar o sujeito passivo para o locatário, os poderes dele seriam limitados para ajuizar ações reivindicatórias de direitos em relação ao imóvel alugado. Desse modo, embora a transferência da responsabilidade pelo pagamento do IPTU do sujeito passivo ao locatário não esteja prevista em lei, o fato de isso acontecer pouco interessa ao Fisco, que estará eivado de seu direito subjetivo de perceber o tributo.

¹⁴ Segundo Furlan (apud FERNANDES, 2005, p. 327-328): “o locatário não pode ser sujeito passivo do IPTU porque sua situação não revela conteúdo econômico, nem o leva a ser proprietário do imóvel locado. É dizer: não detém o locatário a posse prolongada do imóvel – que gera a usucapião – mas apenas a posse provisória. [...] Trata-se, na verdade, não de um direito real sobre a coisa, mas pessoal, ou melhor, contratual, de modo que sequer poderá o locatário ceder ou transferir o contrato de locação sem expressa anuência do locatário”.

Assim sendo, embora avesso ao objetivo constitucional de proteção à liberdade religiosa, o correto, em conformidade com a lei tributária, seria que a entidade religiosa locatária do bem imóvel particular ficasse incumbida do que o contrato locatício lhe obrigasse, ainda que isso incluísse o pagamento do IPTU, uma vez que a EC nº 116/2022 extrapolou a regra-matriz de incidência tributária que não possui como sujeito passivo a entidade religiosa locatária.

Com isso, resta saber como ficará a questão da fiscalização¹⁵ de tais contratos locatícios, considerando que o particular terá que provar a locação por uma entidade religiosa devidamente constituída e atuante para que a imunização não fuja de seus fins constitucionais.

7 A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A EC Nº 116/2022

A Emenda Constitucional nº 116/2022 fez surgir uma série de jurisprudências envolvendo os seus efeitos práticos quanto aos imóveis que já estavam sendo locados pelas entidades religiosas, destacam-se as sentenças reformadas em virtude da sua promulgação e a declaração de sua irretroatividade em relação às hipóteses de incidência ocorridas em momento anterior à sua vigência. Vejamos alguns exemplos para compreender a efetividade da inovação legislativa.

No caso abaixo, julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, foi reformada a sentença de modo a reconhecer a legitimidade ativa da entidade religiosa na condição de locatária, o que originalmente havia sido condição para extinção do processo, o que demonstra que como principais interessadas, as entidades religiosas poderão se valer da EC nº 116/2022 para declarar seu direito à inexistência de obrigação tributária do pagamento do IPTU quando outorgado a elas por meio do contrato locatício.

APELAÇÃO CÍVEL – CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU) – PROCESSO EXTINTO POR AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE ATIVA – ENTIDADE RELIGIOSA QUE FIGURA NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIA – EMENDA CONSTITUCIONAL 116/2022 QUE ACRESCENTOU O § 1º-A AO ARTIGO 156, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – LEGITIMIDADE ATIVA RECONHECIDA – SENTENÇA REFORMADA – RECURSO PROVIDO. (LONDRINA, 2023, grifo da autora)

¹⁵ O art. 194 do CTN dispõe sobre o regulamento da competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização em função da natureza do tributo.

Neste outro exemplo, desta vez do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, observa-se que houve inaplicabilidade da EC nº 116/2022 em face ao princípio da irretroatividade tributária, uma vez que a hipótese de incidência do IPTU foi anterior à sua vigência. Destaca-se, ainda, que, de acordo com a Súmula 614, do STJ, o locatário não detém o direito de repetição do indébito, não sendo possível que a entidade religiosa requeira a restituição do IPTU pago.

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - **TEMPLO RELIGIOSO - LOCAÇÃO DE IMÓVEL DE TERCEIRO - ISENÇÃO** - NEGATIVA ADMINISTRATIVA - REQUISITOS LEGAIS - INEXISTÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - EC 116/2022 - **FATO GERADOR DO IPTU ANTERIOR A VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL - INAPLICABILIDADE**

1. “O mandado de segurança possui rito especial. A ausência de documento essencial à demonstração do direito alegado impede o prosseguimento do feito. Inadmissibilidade de dilação probatória, porquanto imprescindível a prova pré-constituída.” (MS 22.812/DF, Relator Ministro Og Fernandes, Corte Especial, DJE 1º/2/2018)

2. O direito à isenção de IPTU no Município de Belo Horizonte demanda o preenchimento dos requisitos estabelecidos no Decreto 17.037/2018, dentre eles o reconhecimento da imunidade da instituição pela autoridade administrativa competente, a demonstração da prática de atividades sócio-assistenciais e a comprovação da efetiva ocupação do imóvel por templo da entidade requerente, “se for o caso, mediante vistoria”.

3. Ausente prova pré-constituída de que a impetrante faz jus à isenção de IPTU, é de se manter a sentença que julgou extinto o feito sem resolução de mérito.

4. A EC 116/2022, que estendeu a imunidade tributária de que trata o art.150, inciso VI, alínea “b” da CR/1988 às entidades religiosas na condição de locatárias de imóveis, não se presta a amparar o pedido de isenção de IPTU relativo ao exercício de 2022, porquanto o fato gerador do tributo, ocorrido em janeiro daquele ano, é anterior à vigência da Emenda Constitucional, que não detém eficácia retroativa.

5. Recurso não provido. (BELO HORIZONTE, 2023, grifo da autora)

Por fim, do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em que foi mantida sentença que reconheceu a imunidade tributária à entidade religiosa locatária de bem imóvel usando como fundamentação a inovação legislativa trazida pela EC nº 116/2022.

APELAÇÃO CÍVEL.

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR ENTIDADE RELIGIOSA EM FACE DO PRESIDENTE DA COMISSÃO DE PROCESSAMENTO, ANÁLISE E JULGAMENTO DOS PEDIDOS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE DE TRIBUTOS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO MUNICÍPIO DE CRICIÚMA, **COM A FINALIDADE DE RECONHECER DIREITO LÍQUIDO E CERTO À IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS, COM RELAÇÃO AO IPTU DE IMÓVEL EM QUE A IMPETRANTE/APELADA É LOCATÁRIA.**

SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA ALMEJADA E DEFERIU A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COM BASE NO ART. 150, VI, B, DA CF/1988. INSURGÊNCIA DOS IMPETRADOS. AFIRMAÇÃO DE QUE NÃO É CASO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, DE ACORDO COM A SÚMULA VINCULANTE N. 52, UMA VEZ QUE A IMPETRANTE/APELADA É LOCATÁRIA DO IMÓVEL E NÃO A LOCADORA. SUSTENTAÇÃO DE QUE NÃO HÁ PEDIDO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA NA INICIAL, EMBORA ANALISADO TAL INSTITUTO NA SENTENÇA. ALEGAÇÃO DE QUE TAMBÉM INCABÍVEL A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA, PORQUANTO O IMÓVEL ESTÁ EM SITUAÇÃO IRREGULAR. TESE DESPROVIDA. LEITURA DO PEDIDO INICIAL QUE LEVA À CONCLUSÃO DE QUE A IMPETRANTE/APELADA OBJETIVA EXIMIR-SE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO, TANTO PELA IMUNIDADE QUANTO PELA ISENÇÃO. AMBOS INSTITUTOS ANALISADOS NA SENTENÇA. IRREGULARIDADE NESSE ASPECTO NA DECISÃO RECORRIDA.

CONTRATO DE LOCAÇÃO NO QUAL A IMPETRANTE/APELADA FIGURA COMO LOCATÁRIA DE IMÓVEL NO QUAL PRETENDE SER DEFERIDA A IMUNIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE ATÉ O ADVENTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL (EC) N. 116 DE 17-2-2022 NÃO GERAVA DIREITO À IMUNIDADE, DE ACORDO COM A SÚMULA VINCULANTE N. 52 QUE ESTABELECE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS LOCADOS DE PROPRIEDADE DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS, E NÃO QUANDO ESTAS SÃO AS PRÓPRIAS LOCATÁRIAS DO BEM.

ENTENDIMENTO QUE DEVE SER MUDADO, POIS COM O ADVENTO DA RECENTE DA EC N. 116/2022, QUE INSERIU O § 1º-A NO ART. 156 DA CF/1988, CONFERIU-SE IMUNIDADE RELATIVA AO IPTU AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, QUANDO LOCATÁRIOS DO IMÓVEL.

RECURSO DESPROVIDO.

SENTENÇA MANTIDA AINDA QUE POR FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DIVERSA (§ 1º-A NO ART. 156 DA CF/1988).

RECURSO DE APELAÇÃO CÍVEL INTERPOSTO PELOS IMPETRADOS CONHECIDO E DESPROVIDO, MANTENDO-SE A SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA PARA RECONHECER A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ALMEJADA, AINDA QUE COM FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DIVERSA. (FLORIANÓPOLIS, 2022, grifo da autora)

Tais exemplos são importantes para sair do intangível e se verificar como a EC nº 116/2022 está sendo utilizada pelas entidades religiosas para usufruto de sua imunidade tributária. Frise-se que o interesse das entidades se sobrepõe ao interesse dos locadores particulares, que, provavelmente, dispõe em contrato acerca da transferência do ônus do IPTU aos seus locatários, o que demonstra a importância da medida para que tais entidades não deixem de exercer seu direito à liberdade religiosa por questões financeiras, supondo que além do aluguel tenham que arcar com o pagamento do IPTU.

8 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A religião é um elemento intrínseco ao brasileiro desde a colonização do país, passando pelos séculos tendo a Igreja Católica Apostólica Romana como religião oficial e os dias atuais em que 92% (noventa e dois por cento) da população afirma ser religiosa, de acordo com o levantamento do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010). De tal modo que não se pode desprezar a importância do tema para a sociedade brasileira que exerce sua liberdade de crença e prática religiosa, garantidas constitucionalmente, através dos mais diversos cultos.

Diante disso, parte-se da premissa que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto visa desembaraçar o exercício religioso, uma vez que livres de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços relacionados com suas finalidades essenciais (art. 150, § 4º, CF/88), as entidades, mesmo as de reduzidíssima capacidade contributiva, possam ter condições para existir. Oliveira (2017, p. 50) destaca que a não interferência estatal, o não embaraço e a impossibilidade de subvenção já estavam previstos nas Constituições de 1824, 1891, 1934 e 1937. O autor complementa que “as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado servem para conferir eficácia aos direitos fundamentais, sendo a liberdade religiosa um dos mais caros direitos do cidadão” (OLIVEIRA, 2017, p. 51).

Logo, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é de suma importância para garantir a inviolabilidade do direito à liberdade de consciência e de crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e garantindo a proteção aos locais de culto e suas liturgias (ROZOLEM, 2021, p. 87). Sendo assim, a expansão de tal imunidade para entidades religiosas locatárias nada mais é do que a tangibilização desse compromisso constitucional fundamental aos cidadãos.

No entanto, em análise à regra-matriz de incidência tributária do IPTU, obtém-se, segundo Fernandes (2005, p. 322), que:

[...] a sujeição passiva a ser analisada é a que decorre do contribuinte, que participou do fato descrito na hipótese, ou aquela que decorre de expressa previsão legal (arts. 121, inciso II, 123 do CTN), à terceira pessoa ligada ao fato impositivo da obrigação tributária (art. 128 do CTN), isto é, a sujeição passiva do responsável tributário, que se dá por transferência, a qual se subdivide na solidariedade, na sucessão e na responsabilidade de terceiros, ou pela substituição.

Dessa forma, está-se diante da figura do proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, pois é o que dispõe a lei em seu artigo 34, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, o que não inclui, de forma alguma, a entidade religiosa locatária. Na lição de Fernandes (2005, p. 309):

Reforça-se mais uma vez que do conceito de posse anteriormente externalizado é possível extrair que a “posse direta do locatário, do mandatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação), ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova) etc.”, não enseja sujeição passiva do IPTU.

De mesmo modo, discorre Moura (2023, p. 93), em consideração à Súmula 399, do Superior Tribunal de Justiça:

[...] há vários sujeitos passivos eleitos pelas municipalidades, que o próprio STJ os rechaça, notoriamente, como v.g., locatários, mandatários, arrendatários, dentre outros. A delegação de competência constitucional sempre é recebida como uma carta de preceitos condicionantes às diretrizes constitucionais.

Tal Súmula, como já visto, versa sobre a possibilidade de a legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU. Acerca do assunto Melo (2020, p. 30) esclarece que:

O locatário não se caracteriza como contribuinte do IPTU, mesmo que, contratualmente, seja estipulada obrigação relativa ao pagamento do tributo, porque as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública (CTN, artigo 123). [...] Pode, contudo, a lei eleger o locatário como responsável tributário, por ter relação pessoal com o fato gerador, embora sem qualquer vantagem, por se tratar de imposto sobre a propriedade, cuja garantia maior é o próprio imóvel e a obrigação ser de natureza *propter rem*.

Não sendo esse o caso, o locatário, como observado, não poderá ser sujeito passivo, ainda que o ônus do pagamento do IPTU esteja previsto em contrato. Por conseguinte, o resultado da pesquisa aponta para a extrapolação da regra-matriz de incidência tributária do IPTU, uma vez que não há previsão no ordenamento jurídico brasileiro do sujeito passivo do IPTU abarcar o locatário do bem imóvel.

Contudo, a EC nº 116/2022, assim como os demais direitos fundamentais, possui objetivos intrinsecamente relacionados ao princípio da dignidade da pessoa humana, quais sejam a promoção da função social das propriedades ao mesmo tempo em que protege a liberdade de crença e prática religiosa ao fomentar o exercício religioso, uma vez que entidades religiosas desprovidas de local próprio terão mais opções de locais para existir e, conseqüentemente, professar a sua fé.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo apresentou como objetivo geral a comparação do conteúdo da Emenda Constitucional nº 116/2022 com a regra-matriz de incidência tributária do IPTU de modo a aferir eventual extrapolação da imunidade religiosa, o que foi apresentado no decorrer da pesquisa, a qual demonstrou que houve a extrapolação, uma vez que não existe a possibilidade legal de configuração da entidade religiosa locatária como sujeito passivo, o que revela que a benesse se estendeu ao proprietário do imóvel, titular de sua domínio útil ou possuidor a qualquer título, estranho à entidade religiosa.

No entanto, verificou-se que, embora isso tenha ocorrido, na prática, o que se observa é que as próprias entidades religiosas são as reais beneficiárias (como deveriam ser) da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, considerando que, em muitos contratos locatícios, há a previsão de pagamento do IPTU pelo locatário, o que faria com que tais entidades tivessem que arcar com o tributo.

Os objetivos específicos também foram atingidos, ao passo que foi apresentado o que é o Imposto Predial e Territorial Urbano, qual sua regra-matriz de incidência tributária e, especificamente, qual o seu sujeito passivo, o que nos levou ao fato de que o locatário não está contemplado sequer entre os responsáveis tributários. Além disso, foi trazida a definição de imunidade tributária religiosa e sua importância em um Estado laico, a qual é imprescindível para que qualquer culto possa ser professado sem embaraços. Ainda, foi levantada a discussão acerca da segurança jurídica e se ela foi resguardada com a promulgação da EC nº 116/2022, algo que se pode afirmar, uma vez que a Emenda veio atender a uma lacuna da própria lei, que deixava as entidades locatárias à mercê de suas convenções particulares. Ao final, ao confrontar a EC nº 116/2022 com sua regra-matriz de incidência tributária foi possível analisar os resultados obtidos com a pesquisa, a qual demonstrou que o legislador optou por pecar pelo excesso, ainda que isso possa, de alguma forma, beneficiar o real sujeito passivo do IPTU dos imóveis locados às entidades religiosas. Ressalte-se que a jurisprudência existente até o momento demonstra a reivindicação das entidades, o que demonstra que o momento pré-Emenda poderia estar gerando óbices ao exercício religioso, considerando que as entidades religiosas estariam arcando com o aluguel e o IPTU, o que vai contra o compromisso constitucional de promover a prática religiosa.

Conclui-se que o tema, além de contemporâneo, é de extrema relevância, sobretudo para sanar dúvidas acerca da importância da extensão da imunidade religiosa às entidades locatárias. Não se discute, nesse momento, os efeitos da EC nº 116/2022 em relação à fiscalização necessária para se averiguar se, de fato, serão as entidades religiosas que se beneficiarão (coibindo os templos “de fachada”), mas sim o fomento necessário para que a tributação não seja um empecilho para o seu funcionamento.

Como visto, o princípio da liberdade de consciência e de crença, versado no artigo 5º, incisos VI, VII e VIII, da CF/88, é protegido pela imunidade tributária religiosa, sendo essencial para garantir o mínimo existencial aos cidadãos brasileiros, que são essencialmente religiosos¹⁶. Assim, proteger as entidades religiosas sem propriedade para o exercício religioso é também uma forma de não embaraçar os cultos, de permitir a profissão de fé, de garantir a assistência religiosa nas entidades de internação e de não privar ninguém de direitos por crença religiosa (OLIVEIRA, 2017, p. 151). Ao fim, não é sobre a ausência de capacidade contributiva, mas sim sobre a proteção de um direito fundamental.

¹⁶ Como visto anteriormente, 92% da população declarou-se religioso ao IBGE no ano de 2010.

REFERÊNCIAS

- BARRETO, A. F.; BARRETO, P. A. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BATISTEL, G. C. **Imunidade tributária**. 2002. 65 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado Direito do Setor de Ciências Jurídica) — Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44526/M142.pdf?sequence=1>. Acesso em: 3 fev. 2023.
- BELO HORIZONTE. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. 5ª Câmara Cível. Apelação Cível nº 1.0000.22.277544-7/001. Relatora: Desembargadora Áurea Brasil. Belo Horizonte, 23 fev. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 set. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional nº 116, de 17 de fevereiro de 2022. Acrescenta § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal para prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 fev. 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc116.htm. Acesso em: 3 fev. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 28 set. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 28 set. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula n. 399. **Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU**. Brasília, 07 out. 2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-399-do-stj/1289710973>. Acesso em: 27 maio 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula n. 614. **O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos**. Brasília, 14 maio 2018. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-614-do-stj/1289711221?utm_source=google&utm_medium=cpc&utm_campaign=lr_dsa_jurisprudencia&utm_term=&utm_content=jurisprudencia&campaign=true&gclid=Cj0KCOjw98ujBhCgARIsAD7QeAj9QXfBvC7LqassLWN4X0w3FwFxqtAzA3uE7Rk-Ev5SA1W99t2BoOlaAlu5EALw_wcB. Acesso em: 27 maio 2023.
- CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed., rev. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, R. H. **Tributação e direitos fundamentais**. Texto elaborado a partir do Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 561-573. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout25anos/article/view/1127>. Acesso em: 3 fev. 2023.

CURITIBA. Lei Complementar n. 40, de 18 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os tributos municipais, revogando as Leis nº 6.202/80, 6.457/83, 6.619/85, 7.291/88, 7.832/91, 7.905/92, 7.983/92, Lei Complementar nº 17/97 e Lei Complementar nº 28/99. **Diário Oficial**, Curitiba, 2001. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-curitiba-pr>. Acesso em: 24 jan. 2023.

FERNANDES, C. E. **IPTU**: texto e contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FISCHER, O. C. Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica. **Revista Internacional Consinter de Direito**, v. 5, n. 8, p. 357-370, 2019. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/230>. Acesso em: 27 maio 2023.

FLORIANÓPOLIS. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. 5ª Câmara de Direito Público. Apelação nº 5002900-98.2019.8.24.0020. Relatora: Denise de Souza Luiz Francoski. Florianópolis, 15 mar. 2022.

GAVALDÃO JR., J. V. A inconstitucionalidade do artigo 32 do Código Tributário Nacional. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **IPTU**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. Barueri: Atlas, 2022.

HARADA, K. **IPTU**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA — IBGE. **Censo 2010**. Brasília: IBGE, 2010. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pesquisa/23/22107>. Acesso em: 3 fev. 2023.

IPSOS. **Global religion 2023**: religious beliefs across the world. 2023. Disponível em: <https://www.ipsos.com/sites/default/files/ct/news/documents/2023-05/Ipsos%20Global%20Advisor%20-%20Religion%202023%20Report%20-%2026%20countries.pdf>. Acesso em: 28 maio 2023.

LONDRINA. Tribunal de Justiça do Paraná. 3ª Câmara Cível. Apelação Cível nº 0044679-56.2022.8.16.0014. Relator: Desembargador Marcos Sergio Galliano Daros. Londrina, 27 mar. 2023.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, I. G. S. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MELO, J. E. S. **IPTU/ITR**: teoria e prática. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

MOURA, F. A. **Do uso (in)adequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU**: revisitando o tema 122 do STJ. 2023. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2023.

NASPOLINI, L. I. **A imunidade tributária dos templos e o fenômeno da mercantilização das religiões**. 2018. 162 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/181091>. Acesso em: 3 fev. 2023.

OLIVEIRA, R. L. **Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: CRV, 2017.

ROZOLEM, T. F. Imunidade tributária religiosa. **Revista Jurídica Uniandrade**, v. 32, n. 1, p. 87-110, 2021.

SARAIVA FILHO, O. O. P. A imunidade das instituições religiosas. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 27, p. 21-36, maio/jun. 2007.

TÔRRES, H. T. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VILLAS-BÔAS, M. A. In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência. **Consultor Jurídico**, 21 dez. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acesso em: 27 maio 2023.