

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – CENTRO (UCAM)
FACULDADE DE DIREITO CANDIDO MENDES (FDCM)
GRADUAÇÃO EM DIREITO

Anna Luiza de Oliveira Leitão

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A
PROBLEMÁTICA PARA DEFINIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Rio de Janeiro

2018

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – CENTRO (UCAM)
FACULDADE DE DIREITO CANDIDO MENDES (FDCM)
GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANNA LUIZA DE OLIVEIRA LEITÃO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A
PROBLEMÁTICA PARA DEFINIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Universidade Candido
Mendes - Centro, como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Gisele Bonatti

Rio de Janeiro

2018

Anna Luiza de Oliveira Leitão

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A
PROBLEMÁTICA PARA DEFINIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Candido Mendes - Centro,
como requisito parcial à obtenção do título
de bacharel em Direito.

Nota ()

Professor:

Prof. Gisele Bonatti (UCAM) - Orientador

Professor:

Professor:

Rio de Janeiro

2018

AGRADECIMENTOS

A Deus, em cada uma das suas sutis manifestações e formas de se mostrar presente em minha vida, sem que em qualquer momento eu tivesse dúvidas da sua existência.

À minha família, lato sensu. Em especial, pai, mãe e irmão. Obrigada pela paciência, força e companhia em cada um dos difíceis momentos pelos quais passei desde que ingressei na Universidade, mas, especialmente quando ingressei na Universidade Candido Mendes para cursar Direito. Por não terem hesitado em apoiar minha difícil decisão de mudança de curso e confiarem que eu estava no caminho certo.

Ao meu namorado Victor por todo apoio emocional, mas também pelo suporte intelectual nos momentos difíceis. Agradeço especialmente pela incessante paciência e compreensão. Sem a sua companhia teria sido mais difícil.

Aos meus amigos de caminhada da vida por compreenderem minha ausência em função da (nem tão) temida OAB, interminável monografia e esgotante rotina de estágio. Agradeço por cada café da manhã e almoço corrido entre uma aula e o estágio, apenas para partilhar as inquietações da vida e o que nos espera no futuro. Cada palavra foi guardada no coração e eu não conseguiria expressar aqui.

À Faculdade de Farmácia da UFF e minhas amigas de curso, hoje farmacêuticas, fisioterapeuta, química e médica, por me ajudarem a constatar que, como cientista, eu seria uma excelente advogada. Cada quintareira, mas também todo apoio na mudança de curso e a certeza de vocês de que eu estava fazendo a escolha certa foram combustível para que eu chegasse aqui hoje e me tornasse a profissional estou prestes a me tornar.

À Faculdade de Direito Candido Mendes e a cada um dos Mestres que passou pela minha trajetória nessa Casa, dos quais eu tive a honra de absorver toda sorte de conhecimento. Muito mais do que um diploma e uma profissão, o sentido da resiliência. Muito mais que o Direito, o sentimento de cidadania, de democracia, da função social do advogado e o fundamentalismo da profissão para a manutenção da sociedade.

Palavras não são suficientes, mas, ainda assim, dedico a vocês toda gratidão que há em mim.

RESUMO

Busca-se estudar por meio do presente trabalho, à luz do sistema constitucional brasileiro, a abrangência da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto através de uma análise jurídica, segundo jurisprudência e melhor doutrina, dos conceitos de “templo” e de “qualquer culto” previsto como imunidade tributária no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal, bem como o alcance da imunidade às religiões que não são predominantes na sociedade brasileira, uma vez que o próprio texto constitucional não delimitou de forma objetiva o sujeito passivo do referido benefício fiscal. O cerne deste estudo encontra respaldo na liberdade de crença e no assegurado direito ao livre exercício dos cultos religiosos, direitos humanos fundamentais constitucionalmente garantidos. Para isso, serão minuciados os conceitos de (i) tributo, (ii) obrigação tributária (fato gerador e hipótese de incidência), (iii) limitações ao poder de tributar e (iv) imunidade tributária.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Impostos. Templos. Religião. Sujeito passivo.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

H.I. – Hipótese de incidência

F.G. – Fato gerador

TJRJ – Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro

RFB – Receita Federal do Brasil

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

ARE – Recurso Extraordinário com Agravo

RE – Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A SOCIEDADE	10
2.1 OS VALORES DA SOCIEDADE COMO NORTEADORES À EDIÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL	10
2.2 O PODER CONSTITUINTE E A ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE	11
2.3 A RELIGIÃO COMO UM VALOR PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO	13
3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E SUAS RAZÕES DE SER.....	17
3.1 OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTO AO ESTADO	17
3.2 O IMPOSTO COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA	18
3.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EXCEÇÃO À OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTO	20
3.4 A ATIVIDADE RELIGIOSA COMO PREMISA À CONCESSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	23
3.4.1 Breve conjuntura histórica e cultural	23
4 OS LIMITES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	25
4.1 ALCANCE MATERIAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	25
4.1.1 Aspecto objetivo da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto	25
4.1.2 Cláusula restritiva como limitador da imunidade tributária	29
4.1.3 A intervenção no domínio econômico como barreira limítrofe da imunidade dos templos de qualquer culto	30
4.2 ALCANCE PRÁTICO DO CONCEITO DE TEMPLO DE QUALQUER CULTO E O ENTENDIMENTO DA JURISPRUDÊNCIA	32
5 CONCLUSÃO.....	36
6 REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

Desde os tempos remotos, diversos são os pormenores que projetam e constroem a conjuntura social do ser humano. As particularidades de cada indivíduo somadas à realidade espaço-temporal em que vive, contribuíram e contribuem diariamente para a construção de uma realidade social em que inevitavelmente está inserido, ainda que com ela não se identifique por completo.

Influências políticas, econômicas, regionais e até climáticas são aspectos que influenciam na construção da cultura, crenças, costumes e perpetuação de tradições entre os mais diversos povos. Entretanto, na maioria deles, ainda que de maneira heterogênea, uma característica específica se faz presente por diversas gerações, a se perder de vista na linha do tempo da humanidade: a religião, tema em torno do qual gira o presente trabalho.

A própria Constituição protege em diversos aspectos, e por diversos motivos, o instituto da religião sem, entretanto, estabelecer a quem compete delimitar este conceito. Como acadêmicos de Direito, tendemos a associar à lei a responsabilidade de reger os limites do comportamento humano. Entretanto, não parece razoável delegar à legislação, cujo teor é resultado de trabalho do intelecto humano, de mulheres e homens que carregam consigo histórias, gostos, convicções e princípios, a responsabilidade de conceituar e dispor sobre o instituto da religião. Em torno dessa problemática é que se desenvolve o presente trabalho.

Ante o exposto, num mergulho no liame central deste trabalho, discute-se como e porque uma prática pautada em princípios etéreos repercute no direito tributário, uma área do saber jurídico de cunho financista, majoritariamente técnico e cartesiano.

A despeito da explanação sobre os institutos do direito tributário que perfazem essa questão, há se de questionar qual o procedimento utilizado para estabelecer, objetivamente, quem faz jus aos benefícios delineados pela Constituição Federal no que tange à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tendo em vista, justamente, a pluralidade e dinâmica social dos indivíduos envolvidos nesta relação.

Ultrapassado este quesito e lapidado o conceito é que se chega ao tema central do presente trabalho: quais os limites utilizados para enquadrar determinada prática religiosa no dispositivo constitucional que confere imunidade aos templos de qualquer culto? Em síntese, quem faz jus à imunidade?

Dessa forma, tendo em vista o aspecto multidisciplinar do assunto tratado e sua repercussão social muito além do direito tributário, é que se utilizará a doutrina,

jurisprudência e pareceres como fontes metodológicas para alcançar o objeto do estudo. Especialmente no que tange ao aspecto social desse conceito, é que se lançará mão particularmente da jurisprudência para discorrer sobre a percepção das cortes brasileiras sobre o assunto.

O presente trabalho será estruturado de maneira a desenvolver, num primeiro momento, o conceito de sociedade, e seu processo de formação, enquanto parte integrante de um Estado que, não obstante seja responsável por editar as normas que irão regê-la, deve estrito respeito aos valores que idealizaram sua formação e manutenção ao longo do tempo.

Neste caso, o primeiro capítulo trata especialmente do conceito de crença, fé e religião e os motivos que levaram o legislador a inserir no texto da Constituição Federal diversos dispositivos que tratam do assunto, especialmente como uma garantia fundamental ao exercício da dignidade da pessoa humana. O capítulo se encerra permeando a ideia de religião com o direito tributário que, apesar de eminentemente técnico, também está inserido no contexto social e deve igual respeito aos valores sociais.

Ultrapassada esta primeira ideia que é o princípio básico de desenvolvimento deste trabalho, o segundo capítulo pretende trabalhar, particularmente, o conceito da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto. Para tanto, será feita uma exposição sobre os conceitos de hipótese de incidência, fato gerador e o nascimento da relação jurídico-obrigacional tributária para, então, introduzir o conceito de imunidade tributária e suas razões de ser. Como um benefício fiscal previsto na Constituição Federal, tem previsão amparada pela dignidade da pessoa humana, conforme discorrido no primeiro capítulo. Neste momento será especificada a abrangência da imunidade tributária versada no artigo 150, VI, b da Constituição Federal, no sentido de que esse dispositivo previu, tão somente, a imunidade à incidência de impostos, não abrangendo taxas, contribuições ou outras espécies de tributos.

E então, por fim, o terceiro capítulo pretenderá discorrer sobre a amplitude da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto na medida em que, apesar de louvável a pretensão do constituinte, o dispositivo gera dúvida quando de sua interpretação. Isso porque, tanto o conceito de templo, quanto de qualquer culto, é deveras abrangente tanto no aspecto objetivo, com relação à abrangência material da imunidade, quanto no aspecto subjetivo, no que diz respeito aos potenciais sujeitos passivos de gozo do benefício. Essa análise, portanto, será feita através do estudo da jurisprudência, especialmente no que toca ao entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Chegadas as conclusões finais, é que se fazem algumas considerações. O presente trabalho não pretende esgotar o tema, especialmente tendo em vista seu conceito

interdisciplinar, mas apenas trazer à discussão a reflexão acerca do tema, tanto sob a perspectiva social, quanto jurídica, tendo em vista sua relevância de cunho constitucional que, se mal interpretada e aplicada, acarretaria em vultuosa insegurança jurídica.

A evidente perspectiva técnica pretende analisar, sob a luz do direito, doutrina e jurisprudência, abrangência e limites do gozo e fruição da imunidade à incidência de tributos. Entretanto, pretende trazer à reflexão também o conceito de templo e religião, análises que, antes de adentrarem o mérito técnico, devem ser observadas sob o aspecto social.

2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A SOCIEDADE

O sistema constitucional brasileiro ocupa-se, hoje, de cuidar dos temas sustentam a soberania nacional do Estado, a manutenção da sociedade que o forma e direitos e garantias dos cidadãos que a compõe. Nesse sentido, o presente capítulo pretende discorrer sobre a estruturação dessa sociedade, matéria vital a justificar a estruturação de um Estado, bem como a necessidade de consolidar uma legislação cujo conteúdo seja capaz de traduzir e respeitar os valores sobre os quais essa sociedade foi construída. Conforme se demonstrará, esse é compromisso assumido pelo constituinte quando da edição da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como com os direitos e garantias fundamentais que incutiu no decorrer do texto.

2.1 OS VALORES DA SOCIEDADE COMO NORTEADORES À EDIÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL

Não à toa é essa a preocupação do constituinte, que o próprio preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988 como o primeiro suspiro da democracia, indica o alicerce sobre o qual se edificará a Carta Magna do país. Ao expressar que a Assembleia Nacional Constituinte, como representante do povo brasileiro, se reúne para instituir um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade, dentre outros aspectos semelhantes, pretende fortalecer os preceitos sobre os quais pretende que se pautem a construção da sociedade. (MALUF, 2013, p. 227)

Ressalte-se, ademais, que este mesmo preâmbulo promulga a CFRB/88 sob a proteção de Deus. Neste aspecto, observe-se aqui a preocupação do constituinte em legislar a construção da sociedade sobre valores pautados na fraternidade, paz e união e, neste mesmo compasso, sobre a crença e fé em Deus, colocando-a, portanto, em pé de igualdade com os demais valores. (MALUF, 2013, p. 227)

Esta mesma Constituição constitui o Brasil como um Estado democrático de direito. E o Estado é, em realidade, um conceito objetivo que em muito importa para o exercício da política e sua forma federativa de exercício de poder. O que se pretende trabalhar e esclarecer aqui é, em verdade, a matéria substancial do Estado, aquilo que o compõe e lhe dá sentido, e para o que ele existe. Não há porquê da formação de um Estado, se não houver o

que lhe preencha. Isso porque ele é por si só, sem a estruturação de uma sociedade, uma instituição vazia cujo objeto se esvai. (MALUF, 2013, p. 225-231)

Neste sentido, Sahid Maluf chama de homogeneidade o vetor de influência externa do qual decorre o processo de formação da população¹. E prossegue dizendo

A vontade nacional, resumida na vontade da maioria, manifesta-se através do poder constituinte. Este poder elabora o código fundamental do Estado, traçando os limites ao poder do governo. Esse código fundamental, chamado Constituição, há de ser escrito, para que não seja modificado senão pela própria soberania nacional organizada em poder constituinte. Há de conter a divisão do poder e a declaração dos direitos fundamentais do homem. Qualquer ato de governo, de manifestação do poder de mando, só pode encontrar legitimidade dentro dos princípios traçados pela Constituição. (MALUF, 2013, p. 32-42)

É possível compreender, então, que a vontade nacional deve ser objeto de apreciação e cuidado do Estado, que o faz através da edição da norma constitucional, hierarquicamente superior a todas as demais que regem o Estado. Tais normas têm caráter vinculante e devem ser estritamente seguidas e observadas, tanto pelos membros que constituem a sociedade, quanto pelos poderes que compõe o Estado. (MALUF, 2013, p. 45)

Feita breve exposição sobre a constituição do Estado, seu dever de resguardar valores fundamentais da sociedade e a composição desta por meio dos cidadãos, há que se falar nos sistemas que constituem este universo e o meio pelo qual se materializam.

2.2 O PODER CONSTITUINTE E A ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE

A Constituição é, em verdade, um documento sobre o qual se estabelecem, através da normatização, as instituições e princípios sob o quais será regido o país. (MALUF, 2013, p. 225)

Dada a multiplicidade de conceitos dos quais ficou incumbida de normatizar, é que se subdividiu a CRFB/88 em sistemas internos, cada qual responsável por um segmento fundamental para regulamentação da sociedade e funcionamento do Estado. Estes segmentos, reunidos, respeitam um mesmo segmento ideológico que objetiva uma determinada finalidade, concretizada no Estado democrático de direito em que estamos inseridos. (MALUF, 2013, p. 227)

¹ Neste sentido, Sahid Maluf esclarece em sua obra: “Insistimos, assim, no requisito da homogeneidade em relação ao fator população. A base humana do Estado há de ser, em regra, uma unidade étnico-social que, embora integrada por tipos raciais diversos, vai se formando como unidade política através de um lento processo de estratificação, de fusão dos elementos no cadinho da convivência social”. (MALUF, 2013, p. 32)

Ainda que a sociedade, junto às pessoas que a compõe, sejam a energia vital do Estado, motivo pelo qual e para o qual ele existe, não é a população que tem o poder de elaborar normas constitucionais em razão da complexidade do Estado moderno e a pluralidade de interesses envolvidos em sua formação. (MORAES, 2016, p. 25)

O poder constituinte, assim, é a expressão soberana da vontade de um povo, enquanto nação, social e democraticamente organizada, pelo que é ele o titular desse poder. (MORAES, 2016, p. 25)

Alexandre de Moraes assim preleciona em sua obra de Direito Constitucional:

O titular do Poder Constituinte [...] é a nação, pois a titularidade do Poder liga-se à idéia de soberania do Estado, uma vez que mediante o exercício do poder constituinte originário se estabelecerá sua organização fundamental pela Constituição, que é sempre superior aos poderes constituídos, de maneira que toda manifestação dos poderes constituídos somente alcança plena validade se se sujeitar à Carta Magna. (MORAES, 2016, p. 25)

O autor expõe seu entendimento de que o poder constituinte originário estabelecerá a organização fundamental do Estado através da edição da Carta Magna, correlato à ideia de que é da nação a titularidade desse poder. Ou seja, desencadeia-se o raciocínio de que o texto constitucional deve, necessariamente, expressar a vontade da nação e sua população, os valores que carrega e considera precursores de sua formação. (MORAES, 2016, p. 25-28)

Na medida em que é uma edição de normas originária, não tem balizas que imponham limites legais. Contudo, a constituinte deve respeito obrigatório ao seu titular, qual seja, a nação².

O respeito à vontade da população representado pelo texto constitucional manifesta-se em todos os sistemas abarcados pela CRFB/88. Edgar Neves da Silva, citado por Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 33), lembra que valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos são vetores de orientação do Poder Constituinte, quando da criação de determinadas normas constitucionais, dentre elas a imunidade tributária, objeto de estudo do presente trabalho, conforme se passará a demonstrar.

O instituto do qual se cuidará a partir de agora, edifica as normas que estruturam a relação entre o Estado fiscal, constituído, e o povo que o constitui. Trata-se do sistema constitucional tributário.

Para que um Estado se mantenha vigente, faz-se necessária a obtenção de recursos financeiros e tal prática não é um privilégio da modernidade. (SCHOUERI, 2016, p. 25)

² Nesse sentido, destaca Sahid Maluf: “As Constituintes, ao revés, não têm limitação: a elas se devolvem a totalidade do poder de soberania, com apenas o dever de respeito aos imperativos das leis de direito natural”. (MALUF, 2016, p.32)

Conforme exposto por Luís Eduardo Schoueri em sua obra, até mesmo as mais primitivas formas de organização social desde o século XIII a.c. já instituíam, análogos aos impostos, os dízimos cobrados sobre produtos como frutos, carnes, óleo e mel. Tratava-se de uma espécie de arrecadação fiscal exercida pelo Estado para manutenção de seus gastos coletivos. (SCHOUERI, 2016, p. 25)

2.3 A RELIGIÃO COMO UM VALOR PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

O sistema constitucional tributário estabelece as condições de validade e eficácia da relação jurídica entre o Estado e o contribuinte no que tange à obrigação de pagar tributo. O tributo é a prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, por meio da qual é possível custear as despesas coletivas. (AMARO, 2016, p. 38)

No mesmo sentido de todo o texto constitucional que deve respeito estrito ao titular do poder constituinte, a nação e seu povo, o sistema constitucional tributário tem o dever de resguardar no escopo da relação fiscal que se estabelece entre o Estado e o cidadão/contribuinte, valores fundamentais que são caros à dignidade e formação da pessoa humana. Dentre eles, especialmente, e o que cuidará de tratar este trabalho, a religião e o exercício das crenças como uma garantia fundamental. (MORAES, 2016, p. 909)

Imperioso ressaltar, com isso, a conservação dos valores que são inerentes à dignidade da pessoa humana e por isso lhes são estimados. Não obstante o Estado tenha um caráter de laicidade, a CRFB/88 prevê e inarredavelmente considera a existência Deus e a garantia ao livre exercício da religião como valores fundamentais.

Não à toa a religião é um valor relevante para a manutenção da sociedade, o dispositivo dos direitos e garantias fundamentais prevê, em duas circunstâncias distintas, o direito à liberdade de crença. O inciso VI do artigo 5º garante a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício de cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias³. O inciso VIII do mesmo dispositivo garante que ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa.

³ “Art. 5º, VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”. (BRASIL, CF/88)

Entretanto, as garantias vinculadas ao exercício da fé e da crença não são irrestritas, na medida em que são excepcionadas no caso de invocá-las para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa fixada em lei⁴.

Apenas para mencionar, ratificando o cuidado que o constituinte teve em respeito às crenças da nação, plural e diversa que é em sua essência, é prevista até mesmo como exceção ao serviço militar, que é obrigatório aos homens convocados, a atribuição de serviço alternativo aos que, em tempo de paz e após alistados, alegarem imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa, ou outros descritos no art. 143, §1º, CRFB/88⁵.

Ou seja, o constituinte preservou, não somente como garantia fundamental e inerente ao gozo de sua dignidade, mas também em outros aspectos da vida em sociedade, entre direitos e deveres, o direito do cidadão ao livre exercício de sua fé e crença religiosa. Diferente não poderia ser na medida em que, conforme anteriormente exposto neste trabalho, o preâmbulo da Carta Magna prevê a proteção de Deus. Isto é, evidente se faz a preservação do direito à crença e ao exercício da religião.

Diferentemente não poderia ser no âmbito do sistema tributário. Ainda que, aparentemente, seja uma área do saber eminentemente técnica, de caráter financeiro e cartesiano, compõe a carta constitucional e, conforme todos os demais ramos, está obrigatoriamente vinculada aos valores éticos e morais da dignidade da pessoa humana e deve respeito ao verdadeiro titular do poder constituinte: sua nação, o povo e os cidadãos que o compõe. (MORAES, 2016, p. 25)

Nesse esteio, nada mais adequado do que, ao unir os dois segmentos principais tratados neste trabalho, o direito tributário e os valores religiosos que em muito são estimados pela sociedade, desmembrar os limites da atenção dada ao tema pelo constituinte.

O art. 150, VI, b) da CRFB/88⁶, estabeleceu que é vedado aos entes federativos instituir ou cobrar impostos sobre os templos de qualquer culto aqui estabelecidos. Diversos

⁴ “Art. 5º, VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei”. (BRASIL, CF/88)

⁵ “Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei.

§ 1º Às Forças Armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar”. (BRASIL, CF/88)

⁶ “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:

(...)

são os aspectos que podem ser objeto de reflexão com base neste dispositivo constitucional. O que o presente capítulo pretende desmembrar, é o motivo pelo qual o legislador teve o zelo e o empenho de inserir o assunto no escopo da Constituição Federal, de observância obrigatória por todos os estados e municípios do país, a imunidade à incidência de impostos sobre a atividade desempenhada no âmbito dos templos de qualquer culto.

Ocorre que, não só o motivo pelo qual o assunto foi abordado, mas os demais aspectos que envolvem a relação do direito tributário com a atividade religiosa merecem destaque. Qual o alcance dos limites do benefício conferido pelo constituinte aos templos de qualquer culto, é indagação de observância obrigatória, cuja resposta, a depender, pode vir a ferir o princípio da isonomia entre potenciais contribuintes que viriam a usufruir do benefício constitucional. (AMARO, 2016, p. 159)

No entanto, a principal indagação a ser feita, cujo objeto é o pilar de sustentação do presente trabalho, abarca os critérios sobre os quais se dobrou o constituinte para estabelecer quem estará apto a figurar como sujeito passivo da imunidade conferida aos templos de qualquer culto. Importante questionar a pauta trabalhada pela assembleia constituinte no que toca a este tema, para que seja possível desmembrar de quais particularidades deve gozar determinada instituição, a ser considerada um templo de qualquer culto onde se exerce atividade religiosa, para que seja passível de gozo da imunidade tributária aqui versada. (AMARO, 2016, p. 178)

Ora, trata-se de um desencadeamento de ideias. A população, formada pelos integrantes de uma determinada sociedade que compõe um Estado, é efetiva titular do poder constituinte, apesar de não ser quem efetivamente o exerce. Na medida em que é titular do poder, a Carta constituinte, cuja expressão fica obrigatoriamente vinculada ao poder constituinte, deve resguardar os valores que lhes são mais caros e estimados. (MORAES, 2016, p. 26)

Devidamente legislados, a CRFB se ocupou de resguardar a religião, a crença e a fé, inclusive no âmbito do direito tributário, outorgando aos templos de qualquer culto imunidade tributária no que tange ao dever de pagar imposto ao Estado. Sendo assim, questiona-se de quem, efetivamente, é a competência para estabelecer os limites e critérios utilizados para definir quem se enquadra como sujeito passivo apto a gozar da imunidade à incidência dos impostos.

Questiona-se, portanto, qual o instrumento mais apto a editar este tipo de norma. A legislação parece o meio mais eficiente, cuja validade tem amparo constitucional. Entretanto,

b) templos de qualquer culto". (BRASIL, CF/88)

conforme dissecado no corrente capítulo, os valores que constituem uma nação e resguardam uma sociedade, que são, ressalte-se, o ingrediente necessário à edição de normas legislativas, independentemente do grau hierárquico (se constitucionais ou infra), foram construídos pelos seus próprios integrantes no decorrer do tempo e espaço em que convivem.

Sendo assim, ante a exposição interdisciplinar abordada neste capítulo, alguns aspectos merecem destaque. Quando da elaboração da Constituição Federal, o constituinte procurou normatizar, especialmente para preservar e proteger, o respeito aos valores que a sociedade reputa importantes e consolidam a democracia, de forma que este trabalho abordará a relação da religião com o direito tributário.

Apesar de disposta em diversos segmentos do texto constitucional, o direito tributário também se preocupou de proteger a relação do homem com o exercício da religião através da concessão de um benefício fiscal conhecido como imunidade. Dessa forma impediu, ou ao menos essa foi sua intenção ao fazê-lo, que, eventualmente, a obrigação de pagar tributo desestimulasse ou até mesmo impedisse o desempenho das suas atividades, acarretando, assim, prejuízo para a sociedade que deixaria de ter à sua disposição templos religiosos onde pudesse exercer sua fé. Importante ressaltar, e que será objeto de estudo dos próximos capítulos, que o constituinte não fez, ao menos na edição do artigo 150, VI, b) da CRFB/88, qualquer juízo de valor acerca do culto que seria desenvolvido, importando, tão somente, o templo em si.

3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E SUAS RAZÕES DE SER

O texto constitucional tem, não só o condão de estabelecer a competência tributária, ou seja, qual tributo cada ente federativo pode exigir do contribuinte, como também estatuir instrumentos que limitam o poder tributante do Estado. E o faz através de dois métodos que a doutrina batizou de princípios constitucionais e de imunidades tributárias, sendo, estas, o objeto de estudo do presente trabalho.

3.1 OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTO AO ESTADO

Antes de mergulhar no objeto central do presente trabalho, imperioso esclarecer alguns conceitos substanciais.

A Lei Complementar nº 5.172/66, atual Código Tributário Nacional, define o conceito de tributo nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Ressalte-se que, apesar da lei não especificar o sujeito ativo da obrigação, tributo é toda obrigação devida ao Estado ou entidades não estatais que, entretanto, tenham fins de interesse público. Este adendo pode ser constatado do próprio texto da lei que vincula a cobrança do tributo mediante a prestação de atividade administrativa. (AMARO, 2016, p. 47)

Apesar de não ser o objeto do presente trabalho, que tratará de uma espécie específica de tributo em uma determinada circunstância, cabe mencionar, apenas para fins de esclarecimento, que não é o Estado o único titular da arrecadação de tributos. No âmbito da parafiscalidade, há entidades não estatais (ou seja, que não a União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), que gozam da condição de beneficiárias da arrecadação de tributos, em razão de suas finalidades de cunho público ou interesse também público por elas executadas. Entretanto, tal hipótese é expressa e taxativamente prevista em lei. (AMARO, 2016, p. 40)

Neste sentido, bem preleciona Geraldo Ataliba:

[...] o conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado. (ATALIBA, 2016, p. 21).

Importante ressaltar que a CRFB/88 não tem competência para criação de tributos, mas, de repartir as competências tributárias, ou seja, estabelecer quais entes federativos têm

competência para legislar, instituir e arrecadar quais espécies tributárias. Nesse sentido, bem esclarece Luciano Amaro em sua obra:

[...] o direito tributário encontra na Constituição Federal, em primeiro lugar, sua estruturação sistemática; é ali que se desenham, na definição da competência tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada peça integrante do sistema tributário nacional. Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário. (AMARO, 2016, 192)

Veja-se que para que nasça uma obrigação de pagar, é necessário que exista, previamente, uma relação jurídica de contraprestação entre duas pessoas, com direitos e deveres recíprocos. (AMARO, 2016, p. 273)

Da mesma forma, para que nasça a obrigação tributária, que é a obrigação de pagar tributo ao Estado – uma vez que, salvo raras exceções conforme exposto no caso da para fiscalidade, é ao Estado que se paga tributo – é necessário que exista entre o ente e o contribuinte, uma obrigação. Tal obrigação nasce da exata e perfeita subsunção da hipótese de incidência ao fato gerador praticado pelo contribuinte. (ATALIBA, 2016, p. 21-23)

Esclareça-se aqui que hipótese de incidência é a norma jurídica previamente descrita em lei, que estabelece os exatos termos em que determinada situação, se concretizada, configuraria a obrigação de pagar tributo. Nas palavras de Geraldo Ataliba, “A h.i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo”. (ATALIBA, 2016, p. 59)

Nestes termos, quando uma pessoa, seja ela física ou jurídica, pratica determinado ato que, se desenhado, subsumir-se-ia perfeitamente ao que fora desenhado pelo legislador, tal ato configura um fato gerador, que por força da hipótese de incidência, que é a previsão legal já existente, gera a obrigação de pagar tributo ao Estado, classificando-o como contribuinte. Assim é o conceito delineado por Geraldo Ataliba:

Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada ela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária. (ATALIBA, 2016, p. 68)

3.2 O IMPOSTO COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA

Além da competência constitucional para repartição de competências, o texto da CRFB/88 também se ocupou de arrolar as espécies tributárias vigentes no ordenamento pátrio,

que ora se elenca: impostos (artigos 145, I, 153, 154, 156 e 156), taxas (artigos 145, II), contribuições de melhoria (artigo 145, III), pedágio (artigo 150, V), empréstimos compulsórios (artigo 148), contribuições sociais (artigo 149), contribuições de intervenção no domínio econômico (artigo 149), contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (artigo 149), contribuições para custeio do regime previdenciário (artigo 149, §1º) e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A). (AMARO, 2016, p. 49-50)

Não obstante a pluralidade de tributos previstos na Constituição, este trabalho cuidará especialmente dos impostos, sob a perspectiva das limitações ao poder de tributar que serão aprofundadas no próximo capítulo.

Para tanto, cabe deslindar o conceito de imposto de acordo com a previsão do CTN. O artigo 16º estabelece que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Ou seja, o fato gerador de imposto que obriga o contribuinte a entregar pecúnia ao Estado, não pressupõe nenhuma contraprestação por parte deste, de forma que a verba também não tem destinação específica, que não possibilitar o financiamento das despesas públicas. Trata-se de um tributo não vinculado. (AMARO, 2016, p. 52)

Entretanto, o legislador determinou situações específicas que evidenciem capacidade contributiva, ou seja, alguma demonstração de riqueza por parte do contribuinte que, ocorrendo, e subsumindo-se à hipótese de incidência, será tipificada como fato gerador e implicando no nascimento da relação jurídico-obrigacional tributária. (AMARO, 2016, p. 52)

Nas palavras de Geraldo Ataliba (2016, p. 137), conceitua-se imposto como “[...] tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”.

Ou seja, infere-se dos conceitos acima apontados, que a incidência do imposto não só não está vinculada à prestação de um serviço por parte do Estado, com será configurada pela consumação de determinada atividade por parte do contribuinte, desde que esta configure a obtenção de renda, ou seja, demonstre manifestação de riqueza do contribuinte em qualquer modalidade que seja.

3.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EXCEÇÃO À OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS

Antes de adentrar no cerne deste trabalho, cumpre esclarecer o conceito de imunidade tributária e as balizas que o circundam.

Trata-se do mais prestigiado benefício fiscal constante do ordenamento jurídico. Conforme exposto, a CRFB/88, além da demarcação das competências, tem também o poder de regular os limites da atuação estatal através de ferramentas que institui. Ao se debruçar sobre os valores que norteiam a formação dos princípios da sociedade, o constituinte pretendeu construir normas que, não só os preservassem, como também incentivassem determinados hábitos e costumes que reputasse fundamentais para sua manutenção. Estabeleceu, assim, balizamentos normativos capazes de conservá-los, os quais denominou de limitações ao poder de tributar. (AMARO, 2016, p. 127-128)

Assim o fez de maneira implícita, quando, através do texto constitucional, estabeleceu vedações, que a doutrina nomeou de princípios, esmiuçando sua pretensão de proteger valores que fossem caros à manutenção da cidadania e democracia, liberdade de expressão e direitos e garantias fundamentais⁷. (AMARO, 2016, p. 128)

E, em contrapartida, o fez de maneira explícita ao imprimir dispositivos que, expressamente, proibissem, vedassem a incidência de tributos sobre determinadas situações desempenhadas por determinadas pessoas (físicas ou jurídicas/de direito público ou privado), que no exercício de atividades que executam prestam tal serviço à sociedade, que eventual incidência tributária inviabilizaria ou, no mínimo, dificultaria seu exercício, causando qualquer espécie de prejuízo à sociedade. (AMARO, 2016, p. 127-128)

Neste sentido, o prejuízo aqui citado tem cunho social, de forma que a sociedade deixaria de ter à sua disposição determinado serviço, atividade ou função, tão somente porque, em razão de eventual carga tributária, fosse preferível ao detentor/executor não o fazer.

Sobre o assunto, Luciano Amaro sabiamente previu em sua obra:

⁷ Aqui, cabe mencionar uma breve observação. Apesar de não ser o objetivo deste trabalho, não é razoável falar em imunidade tributária sem mencionar este aspecto que a envolve. Este benefício imposto pela CRFB/88, tem também o condão de estimular que a sociedade preste determinados serviços que são insuficientes quando prestados pelo Poder Público. Nesse sentido, menciona Ives Gandra da Silva Martins: “É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social, etc”. (MARTINS, 1998, p. 4)

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como ‘obstáculos’ ou ‘vedações’ ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência, consoante a propósito das imunidades tributárias, já observou Paulo de Barros Carvalho. (AMARO, 2016, p. 129)

E ainda, nesse aspecto, cabe ressaltar o tema tratado no primeiro capítulo deste trabalho, no sentido de que a Estado é constituído por um povo, sem o qual torna-se uma instituição vazia. Não se trata de servir ao povo, mas sim de existir e funcionar em prol dele, sem o qual não há razão de ser. E é exatamente neste segmento que pretendeu o constituinte elaborar normas que representassem e preservassem valores que são caros à sociedade e à população que a constitui.

Isso porque, ao estabelecer este benefício fiscal a um grupo tão restrito de atividades e serviços, o constituinte não pretendeu tão somente beneficiá-los irrestritamente, mas sim, preservar a sua manutenção para que eventual ônus fiscal não o impedisse de oferecer à sociedade o seu ofício.

Neste sentido, brilhantemente sustenta Bernardo Ribeiro de Moraes:

Nos dias atuais a imunidade tributária somente pode ser concebida como figura ligada à estrutura política do País, calcada em interesses sociais. É evidente que a Constituição, elaborada para criar um regime democrático, contém em seu bojo uma filosofia, ou melhor, uma orientação ética e moral, baseada no princípio de que os homens não são meios, mas fins em si mesmos. Alvos supremos do Estado são o princípio da dignidade humana, o da expansão e todas as possibilidades da criatura humana, além e outros, que estão na Lei Fundamental. O Estado, as leis, os mecanismos da Constituição são meios. (*apud* MARTINS, 1998, p. 106)

Os dispositivos que representam as imunidades tributárias têm o poder de impedir a atuação do Estado no que tange à incidência de tributos. Este benefício constitucional não tem apenas o poder de isentar o beneficiário da obrigação de pagar tributo. Ocorre que a obrigação sequer existe, de forma que a atividade ou serviço que presta encontra-se fora do espectro tributante do braço estatal. Trata-se de “técnica legislativa” por meio da qual determinada situação é absolutamente excluída do campo tributável de modo que o poder de tributar sequer existe. (AMARO, 2016, p. 176)

Ainda que não seja objeto de estudo deste trabalho, cumpre pontuar a diferença entre as modalidades legislativas que conferem ao contribuinte a oportunidade de não pagar o tributo. A imunidade é o caso em que o suposto fato gerador está fora da competência

tributária do Estado, e esta inexistente. Trata-se de hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. (AMARO, 2016, p. 309)

A isenção, em contrapartida, é situação que até se encontra no campo de incidência tributária, mas que, por alguma razão, o legislador optou por não onerar com o tributo. Conforme entendimento de Luciano Amaro, essa opção adotada pelo contribuinte pode, eventualmente, justificar-se pela natureza dos fatos, da situação ou da pessoa envolvida na circunstância que o legislador pretende fazer que não incida o tributo, em razão de uma política fiscal. Entretanto, é fundamental que haja a fixação de um critério para concessão da isenção, sob pena de afronta ao princípio da isonomia. (AMARO, 2016, p. 309-311)

Entretanto, no que tange ao conceito de imunidade, algumas situações com aparente potencial de se transformarem em fatos geradores, ainda que supostamente previstos em determinada hipótese de incidência, se praticados por pessoas específicas previamente fixadas no texto constitucional, não vão gerar obrigação de pagar tributo. Configura-se, neste caso, a “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”. Ou seja, neste caso, ainda que aparentemente configure uma hipótese de incidência, esta sequer ocorre em razão de uma imunidade prevista pelo texto constitucional, na medida em que a hipótese está fora do campo de incidência do tributo. A competência tributária inexistente por completo. Luciano Amaro entende, neste sentido, que se uma lei criasse um tributo cuja situação estivesse prevista como beneficiária da imunidade, a lei não estaria usurpando a competência, mas em realidade estaria exercendo competência que não lhe é autorizada, extrapolando, portanto, os limites constitucionalmente impostos. (AMARO, 2016, p. 129)

Ou seja, as imunidades tributárias têm a capacidade de impedir não apenas o excesso da autoridade estatal, mas na verdade a sua própria atuação. De maneira elucidativa, é como se o contribuinte que goza da imunidade estivesse fora da circunscrição tributária. O braço do Estado sequer é capaz de alcançá-lo, de maneira que a relação jurídico-tributária inexistente por completo. (AMARO, 2016, p. 129)

Para legitimar essa ressalva legal, é salutar compreender os motivos que levaram o constituinte a imunizar determinadas circunstâncias à força tributária do Estado. Conforme exposto até o presente momento, a estruturação da sociedade e elaboração do texto constitucional basearam-se nos aspectos intrínsecos e valores da sociedade. Sendo assim é possível constatar que o legislador pretendeu, dessa forma, preservar a integridade de direitos fundamentais que são deveras estimados pela sociedade, de maneira que eventual incidência de tributo não inviabilizasse seu gozo e fruição.

3.4 A ATIVIDADE RELIGIOSA COMO PREMISSA À CONCESSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Previsto no art. 150, VI, b) da CRFB/88, o constituinte teve o zelo de imunizar os chamados templos de qualquer culto à incidência de impostos. Ressalte-se que o inciso VI do dispositivo é taxativo ao prever que os templos não pagarão qualquer tipo de imposto sobre as atividades que desempenham. O constituinte não abrangeu, portanto, outras espécies tributárias, ao menos no dispositivo mencionado.

É indubitável que a sociedade brasileira, e, portanto, seguindo a linha de raciocínio exposta no primeiro capítulo, o texto da Constituição Federal, é constituída sobre valores religiosos ou, ao menos, vinculados ao exercício da fé. Para isso, basta uma breve observação, além dos dispositivos mencionados na CRFB/88, da quantidade de leis infraconstitucionais que instituem, por exemplo, feriados em celebração a alguma entidade santificada vinculada à história de determinada região, cidade, estado ou até mesmo do país, tradições ou costumes⁸.

3.4.1 Breve conjuntura histórica e cultural

A imunidade conferida aos templos de qualquer culto provém desde as mais remotas civilizações e diversificadas culturas.

No antigo Egito, os templos onde se exercia a atividade religiosa não só eram imunes à incidência de tributos como também refúgio daqueles que não queriam pagar seus tributos aos escribas (espécie de agentes a serviço do governo que cobravam os tributos da população). (SCHOUERI, 2016, p. 455)

No Egito antigo essa espécie de benefício fiscal foi, inclusive, codificada no que hoje se conhece como “Pedra da Roseta”. A Pedra da Roseta foi uma homenagem feita pelos sacerdotes da época ao Faraó Ptolomeu V, que concedeu ao povo isenções de tributos e perdões de dívidas. Como forma de agradecimento, além da promoção de festas, o feito foi grafado em pedra, em três idiomas diferentes, que fora colocada em frente aos templos para que ninguém desconhecasse seu conteúdo. (MENDES, 2009, p. 37)

⁸ Neste aspecto cabe mencionar alguns feriados de cunho religioso, expressamente previstos em lei: Artigo 26 da Lei Orgânica do Rio de Janeiro institui o feriado de São Sebastião. (RIO DE JANEIRO, Lei Orgânica MRJ, 2010)

Ressalte-se, inclusive, a própria celebração do natal, que apesar de hoje configurar tradição, tem nas origens históricas, motivação religiosa.

Ou seja, esse comportamento demonstra que os templos representam, não somente um refúgio fiscal, como também social, ratificando a sua importância para manutenção da sociedade e resguardo de seus valores. (SCHOUERI, 2016, p. 455)

Do exposto, infere-se que o respeito à liberdade e ao exercício de crença é, e sempre foi, elemento norteador da imunidade tributária conferida aos templos destinados à sua manifestação e exercício.

Diante dos motivos até então narrados e que levaram o constituinte a se preocupar com a atividade religiosa na estruturação do sistema tributário, é possível constatar que o dispositivo que trata dos templos de qualquer culto requer vínculo estrito com alguns requisitos para que reste configurado, sendo, dentre eles, o templo em si, a estrutura construída e destinada ao exercício da atividade religiosa, e a prática da atividade, tema que será aprofundado nos próximos capítulos.

4 OS LIMITES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Nada obstante a ilustre intenção do constituinte quando, a partir da Constituição de 1946 pretendeu imunizar o poder tributante do Estado sobre os templos de qualquer culto, é imprescindível conferir especial atenção sobre a amplitude que o benefício fiscal alcança. O que se pretende demonstrar no presente capítulo é, tanto o alcance material da imunidade no que tange ao aspecto objetivo, quanto o alcance subjetivo no que tange aos potenciais sujeitos passivos a gozarem do benefício. (MARTON, 2013, p, 18)

4.1 ALCANCE MATERIAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Imperioso ressaltar que o dispositivo que instituiu o benefício constitucional aqui versado é taxativo no que tange à espécie do tributo na medida em que prevê, tão somente, a não incidência de impostos. Conforme exposto no título anterior, a CRFB/88 previu diversos outros tributos que, contudo, não serão objeto da imunidade.

Contudo, apesar de louvável a intenção do constituinte, o texto parece deveras abrangente ao tratar da referida imunidade sob duas perspectivas: 1) objetiva, no que tange ao objeto da imunidade e sobre o que, de fato, recairá o benefício; 2) subjetiva, no que tange ao sujeito passivo da imunidade, ou seja, quem pode configurar como sujeito passivo no papel de templo de qualquer culto. Neste sentido, o questionamento remete, diretamente, tanto ao conceito de templo, bem como ao conceito de qualquer culto de modo que, a conjugação de ambos os conceitos definirá o sujeito passivo a gozar do benefício.

4.1.1 Aspecto objetivo da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto

A análise sob o prisma objetivo da imunidade recai, exatamente, na literalidade da letra constitucional. Ou seja, é vedado instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

Isto é, sob esse aspecto, não importam para o constituinte as circunstâncias subjetivas em torno do templo, mas tão somente que exista um templo no conceito de sua estrutura física que corresponda a um abrigo onde seja exercida a atividade ou seita. (SCHOUERI, 2016, p. 454-465)

Assim, o município não poderá cobrar, por exemplo, o IPTU, cuja competência, em outras circunstâncias não abrangidas por uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, lhe foi conferida pela própria CRFB/88, do terreno e construções em que está estabelecido um templo de qualquer culto. Independentemente de quem seja o proprietário do imóvel e, menos ainda, que seita ou religião seja ali explorada.

Importante mencionar que essa última ressalva acerca da natureza do culto exercido, se dá em respeito à garantia fundamental da liberdade e exercício de crença. Nesse sentido constata-se que, para o constituinte, o que realmente importa é o desígnio finalístico. Ou seja, para que se faça jus à imunidade à incidência de impostos, é necessário que se atinja o objetivo pretendido pela CRFB/88, que representa o anseio social e garantias fundamentais. (SCHOUERI, 2016, p. 454-465)

Nesse sentido, cabe citar o entendimento de Maria Cristina Neubern de Faria, citada na obra de Luís Eduardo Schoueri (2016, p. 461): “A interpretação deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente”.

À luz dos conceitos expostos, bem como em respeito fiel à pretensão do constituinte, é possível considerar hipótese em que determinado imóvel que pertença a um terceiro particular, até mesmo uma entidade com fins lucrativos, se, por meio da celebração de contrato particular entre as partes (aluguel), destinar-se ao exercício de atividades religiosas, recobrir-se-á do caráter de templo. Ou seja, passará a gozar da mesma imunidade. Esta situação ratifica a ideia de que, para o constituinte, pouco importa a questão da propriedade, mas sim a do cumprimento da função social do templo de qualquer culto em que se exerça atividade religiosa. (SCHOUERI, 2016, p. 461)

Neste caso, o real proprietário, o qual ficará desincumbido do pagamento do IPTU (na medida em que o imposto tem natureza *propter rem*), não goza deste benefício em razão de sua condição pessoal, mas estritamente em razão de vínculo com a realidade de fato estabelecida em razão da finalidade a que foi destinado o seu imóvel. Neste sentido, a contrário sensu, em hipótese que o proprietário de determinado imóvel seja pessoa vinculada à atividade religiosa, e seu imóvel não tenha essa finalidade, não gozará, portanto, da imunidade tributária, ratificando a ideia de que este benefício tem caráter objetivo em razão da finalidade, jamais subjetivo em razão da propriedade. (SCHOUERI, 2016, p. 460-461)

Isso porque o texto constitucional não está vinculado ao conceito da propriedade daquilo que se pretende imunizar, mas sim à sua finalidade⁹ de forma que a Constituição Federal imunizará o templo, independentemente das circunstâncias alheias a ele, desde que, inarredavelmente, caracterize-se como tal. (SCHOUERI, 2016, p. 461)

Neste mesmo sentido é o entendimento da 12ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital do TJRJ, quando do julgamento de ação ajuizada por uma associação religiosa popularmente conhecida como Igreja Mórmon, através da qual pretendia fosse reconhecida a imunidade do IPTU do imóvel em que, segundo alega, era destinado aos encontros religiosos, estudos e festividades. O Juízo, entretanto, julgou improcedente a ação por entender o direito nos seguintes termos:

que a parte autora não logrou êxito em comprovar qual atividade é realmente exercida no imóvel [...]. Dessa forma, não restaram comprovadas quais são as atividades desenvolvidas no imóvel, se estas atividades relacionam-se às finalidades essenciais da entidade religiosa e, ainda, se o imóvel realmente está ocupado pela parte autora para o exercício de qualquer atividade. Destarte, diante da não caracterização de hipótese de imunidade [...]. (RIO DE JANEIRO, Tribunal de Justiça, 12ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital, Procedimento comum nº 0022476-15.2009.8.19.0001 (2009.001.022791-6), Autor Associação Brasileira Igreja de Jesus Cristo dos Santos dos Últimos Dias, Réu Município do Rio de Janeiro, Relator Juíza Renata Palheiro Mendes de Almeida, julgado em 31 jan. 2014)

Ou seja, conforme consta do entendimento do Juízo acerca do julgado colacionado, para que se reconheça a imunidade tributária de determinado templo de qualquer culto, independentemente do culto desempenhado, é imprescindível apurar se as atividades desempenhadas no templo têm vínculo estrito com a atividade religiosa, e não de qualquer outra atividade que seja.

A disposição do artigo 150, VI, b) da Constituição personifica o conceito de templo, na medida em que confere, tão somente a ele, os benefícios da imunidade, imputando-lhe um caráter misto. Ainda que o dispositivo carregue o vínculo com o culto, o gozo da imunidade depende obrigatoriamente da existência do templo de fato para estender-lhe os demais benefícios a ele inerentes. A imunidade, portanto, está vinculada ao templo, à existência de estrutura física, de forma que não basta a intenção ou a finalidade religiosa para que se faça jus ao benefício, mas sim a existência de um templo em que se possa praticá-la. E então, existindo o templo, sua propriedade, renda e serviços também serão passíveis de imunidade, desde que vinculadas às suas finalidades essenciais. (SCHOUERI, 2016, p. 461)

⁹ Neste mesmo sentido, preconiza Luís Eduardo Schoueri: “[...] não se indaga acerca do proprietário do imóvel que é, em última análise, o contribuinte do IPTU. Este será desobrigado do pagamento do imposto não por sua condição pessoal, mas por mero vínculo com uma realidade de fato, esta sim imunizada”. (SCHOUERI, 2016, p. 460-461)

Da continuidade da leitura do artigo 150 da CRFB/88 e o consecutivo §4º, constata-se que não somente o patrimônio, mas também a renda e serviços eventualmente prestados, que sejam relacionados às finalidades essenciais do templo serão imunes. Essa leitura continua a ratificar o caráter objetivo da imunidade, na medida em que ela se configura pela existência de um templo ao qual será estendida a imunidade, e não à atividade ali desempenhada. Ou seja, se determinado grupo de pessoas se reúne para exercer uma atividade religiosa sem que esteja vinculada a um templo, não é possível que se enquadre no texto do artigo 150, VI, b) da CRFB/88. (SCHOUERI, 2016, p. 459-464)

Conclui-se, portanto, que a imunidade será estendida ao patrimônio, renda e serviços vinculados ao tempo, e não ao sacerdote, mentor ou dirigente. E ainda, apesar do dispositivo remeter à ideia de templo a um imóvel, tal conceito pode – e deve – ser flexibilizado para atender às demandas dos referidos templos.

Imagine-se, portanto, que determinada seita religiosa – que, obrigatoriamente, disponha de um templo - tenha como compromisso missionário levar sua filosofia e atividades a áreas mais afastadas de sua sede. Para tanto, se dispuser de um ônibus cuja finalidade seja, exclusivamente, transportar os adeptos até os lugares designados para exercício do culto religioso, o automóvel também deverá gozar de imunidade à incidência do IPVA. (SCHOUERI, 2016, p. 465)

Nesse mesmo sentido, entendeu Aliomar Baleeiro (*apud* MARTON, 2013, p. 17): “Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto”.

E ainda, neste mesmo sentido é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho (*apud* MARTON, 2013, p. 17): “Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, um terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto aí é o templo”.

Ainda segundo o entendimento de Sacha Calmon (*apud* MARTON, 2013, p. 17), “Imune é o templo, não a ordem religiosa”.

De acordo com o entendimento do jurista mineiro, foi o julgamento de uma ação, pela 12ª Vara de Fazenda Pública da comarca da capital do Rio de Janeiro, por meio da qual o juízo julgou improcedentes os pedidos formulados pela Igreja Tabernáculo Evangélico de Jesus, em ação que pleiteava fosse reconhecida a imunidade tributária de imóvel adjacente ao seu templo. Nas razões o Juízo concluiu que o texto constitucional não estabeleceu a

imunidade tributária sobre as associações religiosas, mas tão somente sobre os respectivos templos.

E ainda, ratificando o entendimento até aqui exposto, é o entendimento de Hugo de Brito Machado no que tange à proteção que o constituinte pretendeu implementar sobre os valores religiosos no que tange ao aspecto objetivo da imunidade conferida aos templos, e não à associação religiosa em si. Entretanto, faz uma ressalva quanto à finalidade do patrimônio, renda e serviços, estritamente vinculados à atividade para que façam jus à imunidade:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta [...] (*apud* MARTON, 2013, p. 17)

4.1.2 Cláusula restritiva como limitador da imunidade tributária

Conforme exposto no início do capítulo, as diretrizes traçadas pela Constituição têm o condão de repartir as competências tributárias, não ficando a seu cargo, por óbvio, a função de criar ou regulamentar os pormenores. Nesse sentido, em consonância com a restrição estabelecida pelo citado §4º, é que a legislação infraconstitucional se ocupou de regulamentar os requisitos para que o patrimônio, renda e serviços também gozem da imunidade à incidência dos impostos. (SCHOUERI, 2016, p. 460-461)

Para atingir o tão valorizado fim pretendido pelo constituinte, é que a Lei nº 5.172/66, recepcionada como lei complementar pela CRFB/88, conhecida atualmente como Código Tributário Nacional, estabeleceu nos incisos do artigo 14, alguns requisitos para validação da imunidade constitucional, também prevista no artigo 9º, dentre os quais nos interessa o inciso II. Este dispositivo prevê que, para manutenção do benefício, faz-se necessário que a entidade aplique integralmente no país os recursos para manutenção de seus objetivos institucionais. Ou seja, ratifica-se, mais uma vez, o prestígio do constituinte em regulamentar a manutenção do fim a que se presta um templo de qualquer culto, bem como institui um limitador para tal, de forma que não haja desvio de função do benefício fiscal criado pelo constituinte. (SCHOUERI, 2016, p. 462-464)

Nos termos dos aspectos abordados no corrente capítulo, é possível constatar que a Constituição Federal, quando da repartição das competências tributárias, instituiu as espécies e quais entes federativos seriam competentes para legislar, criar, instituir e cobrar cada uma delas. Entretanto, em razão de valores que reputou por demais relevantes para a manutenção

da sociedade, excluiu do espectro passível de tributação algumas atividades, que, beneficiárias da imunidade, enquadram-se no conceito de “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”. Isso porque, a despeito da competência conferida aos entes federativos, destes sujeitos elencados no artigo 150, VI da Constituição, não seria possível cobrar qualquer tipo de imposto. Dentre eles, e do qual se incumbiu de cuidar o presente trabalho, o constituinte pretendeu proteger e imunizar os templos de qualquer culto. Para tanto, destrincharam-se aqui os conceitos de hipótese de incidência, fato gerador e, em sendo o caso, o conseqüente nascimento da relação obrigacional jurídico-tributária.

Feito isso e esclarecidos os conceitos básicos da relação tributária, passa-se à análise dos limites objetivos que circundam o referido benefício fiscal. Situações, tributos e abrangência das circunstâncias às quais podem se submeter os templos de qualquer culto sem que, entretanto, seja-lhes cobrado qualquer tipo de imposto, frise-se, e não tributo em seu sentido genérico.

Entretanto, em razão da própria natureza da Constituição, incorreu em extensa amplitude o texto constitucional quando, para não se sujeitar a eventual arbitrariedade, nomeou, genericamente, o sujeito passivo do inciso “b” de “templo de qualquer culto”, cabendo à legislação infraconstitucional, e, por vezes, jurisprudência e melhor doutrina, a responsabilidade de definir os referidos conceitos, tanto de templo, quanto de qualquer culto. Dessa forma, tendo em vista tratar-se de termos muito amplos, passíveis das mais diversas interpretações, é que se pretende abordar o tema, ainda que não seja possível esgotá-lo.

4.1.3 A intervenção no domínio econômico como barreira limítrofe da imunidade dos templos de qualquer culto

O que se pretende não é questionar a imunidade tributária em si que fora conferida aos templos de qualquer culto. Tampouco o motivo pelo qual o constituinte pretendeu proteger os templos, tema este que já foi objeto de observação dos capítulos anteriores, cuja conclusão permeia a importância de tal medida para manutenção da democracia e respeito aos valores da sociedade. Conforme exposto, inclusive no contexto histórico, a prática foi, e ainda é, fundamental para resguardar valores inestimáveis para a sociedade, ainda que inserida em um Estado de caráter laico.

Ocorre que um dos princípios basilares da democracia, e neste caso, especialmente para o direito tributário, é o da isonomia entre os contribuintes. Não à toa está previsto no título de direitos e garantias fundamentais da CRFB/88. Sendo assim, não é possível imaginar

que o Estado confira tratamento diferenciado a situações semelhantes, sem que haja para isso um motivo relevante a ser justificado. (SCHOUERI, 2016, p. 347)

No caso dos templos de qualquer culto, é possível constatar que a concessão da imunidade não configura motivo suficiente para ferir o princípio da isonomia já que, em regra, os templos estão fora do domínio econômico e o referido benefício fiscal não é capaz, sozinho, de impactar no mercado a ponto de ferir o princípio da livre concorrência. (SCHOUERI, 2016, p. 465)

Isso porque, a obtenção de lucro não é a finalidade, tampouco o motivo pelo qual é criada uma entidade religiosa. Ao menos não deveria ser, uma vez que, conforme o estudo até aqui desenvolvido, o constituinte pretendeu proteger a atividade desempenhada por determinados segmentos da sociedade em razão da relevância do papel que desempenham a título de valores sociais e princípios fundamentais da dignidade humana. Dessa forma, se assim fosse, e as entidades religiosas passassem a interferir no domínio econômico, restaria configurada evidente transgressão ao limitador constitucional que estabelece como requisito à concessão da imunidade, o vínculo com o desempenho das finalidades essenciais (SCHOUERI, 2016, p. 465)

Ou seja, a cláusula restritiva comportada pelo §4º do artigo 150 da CRFB/88, estabeleceu o limite de atuação dos templos de qualquer culto no que tange à sua inserção no domínio econômico, funcionando como um termômetro à interferência, ou não, no princípio da livre concorrência, pois se concorresse como o mercado, os demais segmentos que não gozam da imunidade estariam em desvantagem. Isso porque o dispositivo é claro ao estabelecer que a imunidade tributária sobre o patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto perdurará enquanto estes forem relacionados com as finalidades essenciais da entidade, de modo que, se assim não o for, não haveria porquê imunizar, na medida em que estaria fugindo à intenção do constituinte quando da concessão do benefício fiscal. (SCHOUERI, 2016, p. 465)

Sendo assim, importante ressaltar os limites fáticos sobre os quais repousa a imunidade dos templos de qualquer culto, não somente de acordo com o texto constitucional, mas também em atenção ao contexto social, jurídico e econômico em que a referida circunstância está inserida.

4.2 ALCANCE PRÁTICO DO CONCEITO DE TEMPLO DE QUALQUER CULTO E O ENTENDIMENTO DA JURISPRUDÊNCIA

Ultrapassada a análise sobre a abrangência objetiva conferida aos templos, isto é, sobre o que, pode ou não fazer incidir a imunidade, igualmente importante a reflexão, à luz da jurisprudência do alcance do conceito de templo de qualquer culto.

Isso porque o texto do artigo 150, VI, b) da CRFB/88 foi elaborado de maneira genérica sem que restassem definidos os conceitos de “templo”, tampouco de “qualquer culto”, pelo que o tema será abordado a partir de agora com respaldo na legislação infraconstitucional, jurisprudência e melhor doutrina disponível no ordenamento.

Conforme tratado no capítulo anterior, o aspecto material da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto tem caráter objetivo por meio do qual se abarca o patrimônio, renda e serviços vinculados à existência de um estabelecimento capaz de contemplar o conceito de templo, bem como a flexibilização deste conceito.

Com efeito, certo é que o dispositivo que prevê a imunidade à incidência de impostos depende da conjugação de dois fatores. A existência de um templo que, conforme exposto, é o objeto em torno do qual gira o benefício em si, bem como a existência de uma finalidade para a qual ele foi criado, que é a prática da atividade religiosa. Entretanto, na medida em que o conceito de templo corresponde à existência de uma estrutura que sirva de estabelecimento aos praticantes da atividade religiosa, ainda resta uma lacuna no que tange à compreensão do conceito de “qualquer culto”.

Neste sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 2 de 06 de abril de 2015 (Publicado no DOU de 07/04/2015, seção 1, página 42), por meio do qual declarou no artigo 1º, para fins de reconhecimento da imunidade à incidência do IOF, o conceito de templo de qualquer culto¹⁰. Entretanto, ainda assim parece genérico, na medida em que não foi possível definir a extensão do conceito de templo sob a perspectiva da prática religiosa.

Parece óbvio compreender que, para professar religiões de matriz cristã, a existência de, no mínimo, uma Igreja, corresponde ao conceito de templo. Entretanto, algumas religiões cuja prática é menos difundida no país ou no mundo, podem ter maiores dificuldades perante

¹⁰ “Art. 1º Considera-se templo de qualquer culto, para fins da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal, a entidade por intermédio da qual se concretiza o direito constitucional ao livre exercício dos cultos religiosos e se exercita a liberdade de crença”. (BRASIL, Secretaria da Receita Federal, Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 2/2015)

a administração pública para configurarem a existência de um templo e o exercício da atividade religiosa.

Neste sentido é o entendimento do jurista Luís Eduardo Schoueri, quando em sua obra escreve “De fato, templos são locais ou recintos, de acesso público, em que se celebra o culto, isto é, em que o homem expressa sua religiosidade e sua ligação com o sobrenatural”. (SCHOUERI, 2016, p. 460)

Ocorre que, no sentido da definição elaborada pelo autor, diversas situações fáticas tornam-se passíveis de se enquadrarem na definição do dispositivo constitucional. Com efeito, remeta-se à intenção originária do constituinte, que foi de resguardar valores reputados importantes para a sociedade.

Para tanto, o Supremo Tribunal Federal já entendeu, no caso de cemitérios que sejam extensões de templos, por conferir-lhes também a imunidade, conforme julgamento do RE 578.562/BA a seguir ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.

1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.

2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “b”.

3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas.

Recurso extraordinário provido. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 578562, Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico, Recorrido: Município de Salvador, Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, julgado em 12 set, 2008)

Assim sendo, tendo em vista todo entendimento desenvolvido neste trabalho, bem como em respeito à intenção do constituinte originário, importante verificar que, para se enquadrar no dispositivo constitucional que prevê a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, o culto em comento não poderá afrontar direitos e garantias de outrem, para que a circunstância não incorra no conflito entre princípios, momento em que o Estado precisará ponderar qual deverá prevalecer. E ainda, na medida em que o texto da CRFB/88 deve estrito respeito aos valores e princípios da sociedade brasileira, não parece razoável estender o benefício a uma atividade que, contudo, intimide a população de forma que se sinta violada. (SOUSA, 2016, p. 37)

Ressalte que, conforme entendimento de Luís Eduardo Schoueri, não parece adequado vincular a imunidade do cemitério ao seu ao vínculo com um templo propriamente dito, na medida em que, em razão das circunstâncias que levam as pessoas ao cemitério, trata-se de

um local em que eventualmente praticam sua fé, invocando pela existência de entidades e divindades a confortá-las em momento de dor. Não à toa os cemitérios contam com capelas e constante presença de sacerdotes. (SCHOUERI, 2016, p. 461)

Outra questão profundamente polêmica envolve a extensão da imunidade à casa paroquial. Conforme aqui tratado, a imunidade dos templos de qualquer culto é objetiva, pelo que abrange o templo enquanto sujeito passivo. Entretanto, questiona-se a extensão e o alcance do conceito de templo. (MARTON, 2013, p. 18)

Nesse sentido, o STF já se manifestou quando do julgamento do ARE 898.896 de forma que, para estender a configuração do templo à casa paroquial, faz-se necessário o cumprimento de alguns requisitos.

No julgamento de primeira instância do referido precedente, o Juízo da 12ª vara de fazenda pública da comarca da capital, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, entendeu que, em regra, casa paroquial é qualquer construção anexa ao templo que sirva de abrigo para os religiosos, guarda de materiais e utensílios utilizados no culto, pelo que, se assim for, poderá vir a configurar extensão do templo, e gozar da imunidade. Entretanto, o caso concreto objetivava imunidade tributária da residência do sacerdote que, não obstante localizar-se em bairro distante da sede do templo localizado no bairro de Del Castilho, situava-se em bairro nobre, dotado de vias expressas e comércio requintado.

Dessa forma, na mesma linha de pensamento do conteúdo desenvolvido neste trabalho, o Juízo de primeira instância corretamente entendeu não ser possível estender a imunidade tributária do templo a imóvel luxuoso localizado em bairro nobre da cidade, apenas pelo argumento de que serviria como extensão dele, uma vez que a finalidade religiosa deve estar estreitamente vinculada ao seu fim não lucrativo. E assim o fez por entender que não é possível configurar a extensão de uma norma restritiva de direitos sob o risco de atingir situação não prevista pelo constituinte.

Do recurso interposto ao Tribunal de Justiça em face na sentença que negou a imunidade tributária à residência do sacerdote, infere-se mais um requisito a ser observado quando se pleiteia extensão da imunidade à casa paroquial. A 11ª Câmara Cível daquele tribunal entendeu ser necessária que a única atividade laborativa do dirigente seja o sacerdócio na entidade de que é integrante, conforme ementa abaixo colacionada:

APELAÇÃO CÍVEL. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA. MORADIA DE MEMBROS (PASTOR, PÁROCO ETC.), QUE HÁ DE SER ENTENDIDA COMO UMA EXTENSÃO DO TEMPLO, DESDE QUE A ÚNICA ATIVIDADE LABORATIVA QUE EXERÇA SEJA O SACERDÓCIO NA ENTIDADE DE

QUE É INTEGRANTE, CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO RESTOU COMPROVADA NA ESPÉCIE, COMO COMPETIA À PARTE AUTORA, NOS TERMOS DO ART. 333, I, DO CPC. GRAU DE SOFISTICAÇÃO DA RESIDÊNCIA E QUALIDADE DOS EQUIPAMENTOS URBANOS EXISTENTES NA LOCALIDADE EM QUE ESTÁ SITUADA QUE DEVEM SER LEVADOS EM CONSIDERAÇÃO, ADOTANDO-SE AVALIAÇÃO CRITERIOSA, SOB PENA DE DESVIRTUAMENTO DA FINALIDADE DA NORMA CONSTITUCIONAL. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA QUE SE MANTÉM. DESPROVIMENTO DO RECURSO. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 898.896. Recorrente: Igreja Universal do Reino de Deus. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2017)

E então, ratificando o entendimento das instâncias inferiores, apesar de não apreciar o mérito da questão por entender que esbarraria na necessidade de análise do conjunto fático probatório, o STF se manifestou no mesmo sentido, nos termos do voto do relator abaixo transcrito:

O Tribunal de origem não dissentiu do entendimento da Corte no sentido de que a imunidade referida no art. 150, VI, b e § 4º, da Constituição abrange não só os prédios destinados ao culto, mas, também o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com **as finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas'. Com efeito, é da jurisprudência da Corte que o patrimônio, a renda e os serviços das entidades previstas no art. 150, VI, b, da Constituição gozam de imunidade, **desde que vinculados a suas finalidades essenciais**. (...) Como se vê, o Tribunal de origem, a partir dos fatos e das provas dos autos, concluiu que '**a toda evidência**', o imóvel em discussão '**não se enquadra no conceito de extensão do templo**'. (...) (grifos nossos) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 898.896. Recorrente: Igreja Universal do Reino de Deus. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2017)

Assim, conforme exposto, o entendimento de todas as instâncias pelas quais perpassou o caso concreto, convergiu para o mesmo sentido. O STF, inclusive, entendeu não ser possível estender a imunidade tributária de um templo a imóvel que não tenha vínculo com a finalidade essencial da entidade religiosa, inclusive no que tange à militância da fé em seu sentido primário, desprovido de afeição econômica.

Ante o exposto, conclui-se que o estudo acerca da intenção do constituinte quando da previsão da imunidade tributária, a legislação infraconstitucional, entendimento da melhor doutrina e jurisprudência do STF, foram fielmente expressos no julgamento do caso concreto que representou a efetivação do anseio constitucional no que tange concessão do benefício fiscal desde que desvinculado de proveito econômico e pela manutenção de suas atividades precípuas.

5 CONCLUSÃO

Diante do estudo que foi desenvolvido no presente trabalho, chegou-se às seguintes conclusões que ora se elencam.

Primeiro, que a religião, assim como outros aspectos da vida em coletividade, é um valor para a sociedade cuja relevância está prevista no título de direitos e garantias fundamentais da Carta constitucional. Dada a vultuosa relevância do assunto, é que o constituinte pretendeu proteger à incidência dos impostos os templos de qualquer culto, a fim de preservar a manutenção desse tipo de atividade, de modo que eventual ônus fiscal não viesse a impedir a sua execução e conseqüente prejuízo para a sociedade.

Em seguida, no segundo capítulo, este trabalho pretendeu esclarecer alguns conceitos relacionados ao direito tributário. Inicialmente, no que tange à obrigação de pagar tributo, foram desenvolvidos os conceitos de tributo, imposto, fato gerador, hipótese de incidência e o conseqüente nascimento da relação jurídico-obrigacional tributária. Neste caso, em consonância com o conteúdo trabalhando no primeiro capítulo, desenvolveu-se o conceito das limitações ao poder de tributar representadas pelos princípios constitucionais tributários, isenção e imunidade como ferramentas necessárias à manutenção da sociedade e preservação da democracia.

Por fim, aprofundando um pouco mais o estudo do sistema constitucional tributário e a intenção do constituinte quando da elaboração da carta constitucional, o último capítulo pretendeu desenvolver os aspectos da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto. Para tanto, destrinchou-se o aspecto objetivo da imunidade tributária dos templos e sobre o que exatamente pode vir a incidir o benefício fiscal. Nesse sentido, a fim de desenvolver o tema acerca da preservação idônea da imunidade, abordou-se os tipos de limites criados pelo legislador para, justamente, impedir eventual desvio de função da nobre iniciativa do legislador. E por fim, à luz da jurisprudência e melhor doutrina, o trabalho pretendeu abordar os aspectos práticos referentes à concessão da imunidade, abordando, ainda que sem esgotar o tema, potenciais sujeitos passivos beneficiários da imunidade no que tange à sua caracterização como templo e o reconhecimento de seu culto, bem como a análise acerca do sentido da extensão conferida aos templos.

Ressalte-se, contudo, que o caráter interdisciplinar da matéria escolhida impossibilita o esgotamento do tema em sede de trabalho de conclusão de curso. Isso porque, no que tange à natureza da imunidade tributária, parece evidente, sob a perspectiva do direito tributário, que é primordial para manutenção de alguns setores da sociedade, especialmente para fins de

manter a sua atuação e, não só não a impedir, como também incentivá-la. E ainda, sob a perspectiva social, o tema parece ainda mais extenso no que tange à variedade de seitas e religiões espalhadas pelo país, o que resulta em uma infinidade de opções a serem criadas, pelo que este trabalho pretendeu previamente analisar o tema e a compressão do STF a esse respeito.

A importância da reflexão se evidencia, portanto, sob o ponto de vista da segurança jurídica, na medida em que a norma constitucional que instituiu o benefício fiscal aqui estudado necessita de uma complementação técnica. Caso contrário, incorreria em desrespeito à intenção do constituinte, ferindo de plano o princípio da isonomia, na medida em que, caso permanecesse por demais genérica, poderia vir a beneficiar contribuintes que, aparentemente, melhor se enquadrassem no conceito previsto, em detrimento de outros que poderiam vir a deixar de dele usufruir.

6 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. [S. l]: Malheiros, 2015.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 ago. 2018.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 out. 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 21 ago. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 2, de 6 abr. 2015**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90941&visao=anotado>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 898.896**. Recorrente: Igreja Universal do Reino de Deus. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2017.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. Prof. Miguel Alfredo Malufe Neto (atual.). 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. **Consultoria legislativa**, Câmara dos Deputados, Distrito Federal, 2013.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 32. ed. rev. atualizada até a EC nº 91, de 18 de fevereiro de 2016. São Paulo: Atlas, 2016.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. 12ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital. **Procedimento comum n. 0008130-54.2012.8.19.0001**. Autor: Igreja Tabernáculo Evangélico de Jesus. Réu: Município do Rio de Janeiro. Relator: Juiz Pedro Antônio de Oliveira Junior. Rio de Janeiro, 16 jul. 2013. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, Ano 5 – n. 213/2013. Caderno III. p. 507.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SOUSA, Maria Helena Brito de. **Imunidades tributárias: a imunidade dos templos e instituições religiosas**. Monografia (Graduação em Direito), Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2016.