

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

MARCO ANTONIO SOUZA ARRUDA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

FLORIANÓPOLIS

2014

MARCO ANTONIO SOUZA ARRUDA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Monografia submetida ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

FLORIANÓPOLIS

2014

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE E AUTORIZAÇÃO

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e a Coordenação do Curso de Especialização em Direito Tributário de todo e qualquer reflexo acerca da presente monografia. Estou, portanto, ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Declaro, ainda, que autorizo o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários a divulgar o trabalho em seu acervo, físico ou digital.

Florianópolis, 24 de março de 2014.

MARCO ANTONIO SOUZA ARRUDA

RESUMO

O presente trabalho observa as definições e as limitações constitucionais de competência tributária previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com foco na abrangência da proposição insculpida na alínea “b” do inciso VI do artigo 150, onde está previsto que os entes da federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não poderão instituir impostos sobre os “templos de qualquer culto”. A referida hipótese de imunidade vem sendo interpretada de três maneiras: a primeira, e mais restrita, consiste na concepção de que a imunidade inclui tão somente o local destinado à celebração do culto; a segunda, por sua vez, afirma que a expressão templo abarca aquilo que for indispensável à celebração da atividade da instituição, ou seja, tudo o que for necessário à celebração da liturgia; por fim, a mais abrangente, que entende templo como a entidade que dá sustentação ao templo religioso, englobando, assim, todo patrimônio, renda ou serviços cujos recursos sejam utilizados para manutenção de sua atividade institucional.

PALAVRAS-CHAVE: Competência Tributária. Limitações. Imunidade. Templos de Qualquer Culto.

ABSTRACT

This paper focuses on the definitions and constitutional limitations for taxing assignment, asserted in the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988.

It focuses on the scope of the statement printed in subheading "b" of item VI of Article 150, where it is asserted that the components of the federation (Union, States, Federal District, and Counties) can not assign taxes on "temples of any worship". This assertion of immunity has been interpreted in three different ways: the first one, and more restricted, consists on the interpretation that the immunity comprehends only the place where the worship takes place; the second one, on the other hand, asserts that the expression "temple" comprises everything that is indispensable to the celebration of the institution activity, ie, all that is necessary for the celebration of the liturgy; and, lastly, the most comprehensive one, which conceives "temple" as the entity that supports the religious temple, thus encompassing the entire property, including income or services whose funds are used to maintain its institutional activity.

KEYWORDS : Tax Jurisdiction . Limitations . Immunity . Temples of Any Worship .

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1. COMPETÊNCIA TRIBUTÀRIA	08
1.1 Noções introdutórias	08
1.2 Sistema Tributário Nacional	09
1.3 Competência Tributária	10
2 IMUNIDADES	15
2.1 Limitações ao Poder Constitucional de Tributar	15
2.2 A Incidência e a não Incidência	16
2.3 Imunidade	17
2.3.1 Imunidades Incondicionadas	19
2.4 Imunidade e Isenção	19
3 A IMUNIDADES DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	20
3.1 Objetivo da Imunidade	20
3.2 A abrangência da expressão “templos de qualquer culto”	22
CONCLUSÃO	28
BIBLIOGRAFIA	30

INTRODUÇÃO

O legislador originário, ao elaborar e aprovar os preceitos que regem na atualidade o Direito Tributário no Brasil, inseriu no corpo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 proposições que cuidam especificamente do Direito Tributário, criando, desse modo, um subsistema que rege a matéria, com princípios e normas específicas.

Ao descrever as condutas e as pessoas cuja tributação pode ser imposta, o legislador definiu também limites à instituição de tributos no nosso ordenamento, distribuindo entre os entes que compõe a federação, quais sejam: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a competência para essa instituição.

Esse conjunto de proposições estabelecido, mesclado de autorizações e limitações, quando interpretado em conjunto, forma o que a doutrina conceitua como sendo a competência tributária dos entes públicos federados, a qual é exercida no momento em que inserem ou legislam sobre os tributos admitidos no Sistema Tributário Nacional.

O presente trabalho, portanto, observará as definições e as limitações constitucionais de competência tributária previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com foco na abrangência da proposição insculpida na alínea “b” do inciso VI do artigo 150, onde está previsto que os entes da federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não poderão instituir impostos sobre os “templos de qualquer culto”.

Em primeiro momento, analisar-se-á as razões que ensejam a cobrança do tributo, bem como a sistemática existente nesse conjunto de normas, que culmina na delimitação das competências tributárias conferidas aos entes federados. Além disso, vislumbrará as razões que ensejaram a delimitação dessa atuação.

Na sequência, ingressar-se-á na problemática das limitações constitucionais que auxiliam na definição da competência, limitando a atuação estatal, direcionando o estudo às imunidades tributárias, à sua distinção das hipóteses de não incidência e de isenção, já com o intuito de iniciar a análise da previsão de imunidade que protege os templos religiosos.

Por fim, serão analisadas as razões axiológicas que culminaram nessa previsão legal, que resulta em divergência acerca da abrangência da expressão “templos”. Atualmente a discussão se subdivide em três teorias.

A primeira, e mais restrita, consiste na concepção de que a imunidade inclui tão somente o local destinado à celebração do culto; a segunda, por sua vez, afirma que a expressão templo abarca aquilo que for indispensável à celebração da atividade da instituição,

ou seja, tudo o que for necessário à celebração da liturgia; por fim, a mais abrangente, que entende templo como a entidade que dá sustentação ao templo religioso, englobando, assim, todo patrimônio, renda ou serviços cujos recursos sejam utilizados para manutenção de sua atividade institucional.

Optou-se pelo uso do método dedutivo, com técnica de pesquisa indireta, por meio de consulta bibliográfica à doutrina, legislação e jurisprudência.

O tema é relevante e de interesse de toda a comunidade jurídica, seja acadêmica ou profissional.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1 Noções introdutórias: a importância do tributo

Antes de realizar a análise das proposições que regulamentam o Sistema Tributário Nacional, faz-se indispensável tecer uma breve síntese acerca das razões que justificam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos no Brasil.

Foi com o desenvolvimento da sociedade e com o aumento das relações sociais que surgiu a necessidade de criação de normas para regular o convívio das pessoas, incumbindo ao Estado, por meio de suas instituições, o controle e a manutenção dos direitos e garantias individuais e coletivas previstos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Para tanto, precisa de recursos para manutenção da estrutura administrativa necessária ao oferecimento dos serviços públicos indispensáveis às necessidades individuais e coletivas de seus tutelados, atingindo, assim, os objetivos fundamentais da nossa República, **“insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a promoção do bem-estar da coletividade”**¹.

É por essa razão que muitos doutrinadores afirmam que o Direito Tributário é ramo integrante do Direito Público, onde predomina o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular e a indisponibilidade da coisa pública.

A Supremacia do Interesse Público é agregada ao Direito Tributário em virtude da obrigação, nos casos por ele tutelados, decorrer de uma previsão de lei e sem qualquer manifestação de vontade do contribuinte, além do fato de possuir o Poder Público uma série de prerrogativas que o colocam em situação de superioridade ao particular, tais como a possibilidade de fiscalização e a utilização de sanções administrativas, ao passo que a indisponibilidade do interesse público se identifica pela obrigatoriedade de lei para a concessão de quaisquer benefícios fiscais.² O tributo, por seu recolhimento representar interesses sociais, não está na esfera de disponibilidade do agente que representa o Poder Público, sendo que eventuais incentivos, remissões, ou alterações somente podem ser concedidas por meio de lei.

¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 37

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 3/4

O Estado, numa relação de Direito Público, encontra-se em situação de superioridade aos interesses particulares, porquanto representa os anseios da coletividade, que precisa dos recursos arrecadados por meio dos tributos para ver mantidos os seus serviços essenciais, tais como saúde, educação, segurança, transportes públicos, entre tantos outros, sem desprezar, é claro, os direitos e as garantias fundamentais³.

A vontade da pessoa, portanto, não é levada em consideração, mas sim a necessidade de sobrevivência do Estado e suas respectivas instituições. Daí decorre **“o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária”**⁴. Se fosse levado em conta a vontade de pagar o tributo, certamente ninguém pagaria. Oportuno lembrar que o tributo decorre de ato lícito, o que evidencia também o caráter cogente das normas.

Sobre a importância da tributação, Hugo de Brito Machado leciona:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.⁵

Resta claro, portanto, que a arrecadação por meio do tributo é indispensável à manutenção do Estado Democrático de Direito.

1.2 O Sistema Tributário Nacional

A Constituição da República de 1988 trata das questões tributárias em título e capítulo específicos (Título VI, Capítulo I), onde institui o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo preceitos que regem exclusivamente o estudo do cientista do Direito Tributário.

Essas proposições, todavia, devem ser interpretadas levando-se em consideração todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, constitucionais ou infraconstitucionais, que juntos formam um conjunto harmonioso de preceitos escritos que se relacionam em vínculos de coordenação e/ou de subordinação e hierarquia, formando um sistema⁶.

³ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p.3

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 5

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 24

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 42/43

Um sistema, na dogmática moderna, é definido como sendo o conjunto organizado **“de partes relacionadas entre si e interdependentes. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra “sistema” em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional 18/1965”**.⁷

Sobre a concepção global de sistema, Paulo de Barros Carvalho, aduz:

Da concepção global de sistema jurídico-positivo, tomada a expressão como conjunto de normas associadas segundo critérios de organização prescritiva, e todas elas voltadas para o campo material das condutas interpessoais, extraímos o subsistema das normas constitucionais e, de dentro dele, outro subsistema, qual seja o subsistema constitucional tributário. Pode dizer-se, ainda que em traços largos e sobremodo abrangentes, que neste subsistema serão suas unidades integrantes as normas constitucionais que versam, direta ou indiretamente, matéria tributária.⁸

Lobriga-se, diante disto, a criação de um conjunto de normas que versem direta ou indiretamente sobre as relações abrangidas pelo estudo desse respectivo ramo do Direito. Daí a conclusão de que o Direito Tributário é um ramo didaticamente autônomo, haja vista que, embora esteja interligado com os demais ramos do Direito, possui um regramento específico que só é aplicável ao Direito Tributário, disposto na própria Constituição da República de 1988.

Portanto, vê-se que o ordenamento jurídico brasileiro é regrado por subsistemas de normas que, juntas, formam um sistema e se inter-relacionam. Essas normas, contudo, deverão respeitar o disposto na nossa Constituição, que também constitui um subsistema.

Assim, o Sistema Tributário Nacional nada mais é do que um subsistema que reúne o conjunto de normas jurídicas que regem o Direito Tributário Brasileiro.

1.3 Competência Tributária

No ordenamento jurídico brasileiro, por força do princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República, a introdução de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei. Sendo assim,

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 275

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 235

“em qualquer seguimento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatados”⁹.

Por sua vez, a Constituição da República é o meio legislativo repleto de valores que representam os anseios da sociedade e revelam a orientação que as normas de inferior hierarquia deverão seguir¹⁰. Desse modo, é ela responsável pela regulamentação do Poder de Tributar dos entes Federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). E quando citar Poder de Tributar referir-se-á especificamente à Competência Tributária.

É importante salientar que a terminologia Poder Tributário talvez não seja a mais adequada quando forem citadas as hipóteses em que a Constituição autoriza a União, Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem tributos, já que a força da tributação é limitada pelo próprio direito positivo. Tinha Poder de Tributar, assim, a Assembleia Constituinte, mas, promulgada a lei maior, esta autorização passa a ser tão somente Competência Tributária, com limites pré-estabelecidos na própria legislação.¹¹

Os limites da competência, destarte, foram traçados por aqueles que possuem o Poder de Tributar no momento em que instituem a competência para tributar, não havendo a possibilidade dos entes públicos, no exercício dessa prerrogativa, excederem as balizas já fixadas. Essa delimitação se estriba no princípio federativo e na autonomia municipal e distrital, ambas respectivamente solidificadas no nosso ordenamento.¹²

Quando se falar em Competência Tributária, estar-se-á falando justamente das proposições previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – que constitui o Brasil um Estado Democrático de Direito juridicamente organizado – e que dividem entre todos os entes que representam a Federação, quais sejam: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o poder político de instituir e legislar sobre tributos. Essa competência, por seu turno, em virtude do caráter público do tributo, é privativa das pessoas jurídicas de direito público, não podendo ser delegada a terceiros.¹³

Mas, embora essa seja a acepção principal do vocábulo Competência Tributária, não podemos deixar de relatar que também possuem competência tributária os agentes públicos ou privados que, secundariamente, expedem atos regulamentando o cumprimento das leis já em

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 269

¹⁰ Id. *Direito Tributário: linguagem e método*. p. 235

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 469/470.

¹² Ibid. p. 467/468.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 28

vigência no sistema jurídico brasileiro, ou até mesmo para efetivamente realizar os atos de arrecadação e fiscalização de tributos.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho explica:

Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o Tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento do tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a sequência procedimental que culminará com a produção de norma jurídica tributária, individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS etc.). Todos os entes operam revestidos de competência tributária, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exibir.¹⁴

No entanto, nesse momento, o estudo da Competência Tributária deve ser direcionado à Competência Tributária legislativa, regulamentada na Constituição Federal e responsável pela outorga do Poder de Tributar aos entes políticos. Essa competência é conceituada como **“a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando no ordenamento jurídico. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo”**.¹⁵

A competência tributária legislativa consiste na competência atribuída privativamente ao ente político na Constituição para que este possa instituir a exação tributária¹⁶.

Observe-se que, a competência tributária, nessa delimitação de estudo, é a capacidade para legislar sobre tributos, não podendo ser confundida com a capacidade tributária, que é a possibilidade de arrecadação e fiscalização de tributos. A primeira é indelegável, ou seja, exclusiva dos entes políticos, enquanto que a segunda pode ser delegada para um terceiro. Uma coisa, portanto, **“é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”**.¹⁷

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pag 270

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pag 269

¹⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. Pag. 381

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pag 271

Nessa sistemática, ao permitir a instituição de tributo por meio de lei, a Constituição da República outorga exclusivamente ao ente público o Poder Legislativo, enquanto que a capacidade pode ser atribuída – por meio de lei ou pela própria Constituição – a ente não provido do poder legislativo. A primeira obriga o ente público a exercê-la por meio de lei, e é indelegável. A segunda, que engloba a sujeição ativa da obrigação tributária, ou seja, a possibilidade de arrecadação e fiscalização, bem como a execução dos atos necessários à satisfação do débito, não necessita da edição de lei específica, podendo ser exercida por meio ato administrativo.¹⁸

Tal entendimento é sedimentado no Código Tributário Nacional que, estabelecendo normas gerais de direito, define:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Além da distinção entre competência tributária e capacidade tributária, o Código Tributário Nacional define, no artigo 6º, que a competência tributária abrange a competência legislativa plena, observando-se as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o que disciplina o próprio Código Tributário Nacional.

Esse dispositivo concede ao ente da federação, cuja própria Constituição da República outorgue o poder de instituir determinada espécie de tributo, a possibilidade de legislar sobre ele. No entanto, deverá respeitar os limites estabelecidos na Constituição da República, nas Constituições Estaduais e, ainda, se estiver dentro da competência estabelecida aos Municípios e ao Distrito Federal, o previsto na Lei Orgânica de cada um.¹⁹

Em síntese, deve o legislador infraconstitucional, ao elaborar norma que trate de tributo, observar limites estabelecidos direta ou indiretamente pelo conglomerado de normas que regem o Direito. Os limites diretos são os princípios e regras que especificamente tratam

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 29.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 276.

do Direito Tributário, e os indiretos, são todos os demais previstos na Constituição e que também interferem na seara tributária, como é o caso do princípio federativo, da autonomia municipal e distrital, da igualdade, do direito à propriedade, o de exercer atividades lícitas, entre tantos outros.²⁰

Esses limites previamente estabelecidos no texto da carta magna, e que são representados por princípios e normas que devem ser observados pelo legislador infraconstitucional, são nominados Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e juntamente com as demais normas do ordenamento formam seara de Competência Legislativa do Estado.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 475/476.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1 Limitações ao poder constitucional de tributar

Ao mesmo tempo em que o legislador constitucional elaborou preceitos concedendo a possibilidade, dos entes federados, instituírem livremente os tributos, teve também a cautela de estabelecer restringir essas possibilidades, criando princípios e regras que protegem os valores fundamentais, justamente em virtude da necessidade de, embora seja o tributo essencial à coletividade, defender também direitos e garantias fundamentais e individuais. Essas limitações estão previstas na ordem constitucional, mas não estão nela limitadas, já que podem advir também de leis infraconstitucionais.²¹

Observe-se que o exercício da competência não é absoluto, já que o próprio texto legal impõe restrições que devem ser respeitadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dentro das suas atribuições.

Essas limitações podem ser subdivididas em sentido amplo – observância de qualquer regra jurídica que auxilie na delimitação do poder de tributar – ou em sentido estrito, que são as normas previstas na própria Constituição.

Corroborando, Hugo de Brito Machado leciona:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art. 150, I); (b) isonomia (art. 150, II); (c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); (d) anterioridade (art. 150, III, “b”); (e) proibição de confisco (art. 150, IV); (f) liberdade de tráfego (art. 150, V); (g) imunidades (art. 150, VI); (h) outras limitações (arts. 151 e 152).²²

Por fim, incumbe ressaltar que as limitações ao poder de tributar integram o **“conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos)”**.

²¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 106.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 278/279.

2.2 A Incidência e a Não Incidência

Em virtude da necessidade de delimitação de tema, o presente estudo ficará restrito as limitações constitucionais de tributar em sentido estrito, mais especificamente a prevista na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que prevê serem imunes os templos de qualquer culto.

É necessário, porém, tecer algumas noções do que são hipóteses de incidência e hipóteses de não incidência de um tributo.

Já se viu que a captação de recursos materiais na sociedade tem fundamento na manutenção da estrutura interna do Estado, que é o responsável pela prestação dos serviços públicos ao cidadão, garantindo os seus direitos e garantias, bem como preservando os objetivos da República Federativa do Brasil, devidamente descritos no artigo 3º da Constituição da República.

O cidadão, portanto, no seu dia a dia, ao desenvolver determinadas atividades, devidamente tipificadas em lei como tributáveis, ocasionará o surgimento da relação jurídico tributária, passando, então, a figurar no polo passivo da obrigação que se instaura naquele momento. A esse fato jurídico previsto em lei como tributável, damos o nome de hipótese de incidência. A sua ocorrência está diretamente ligada **“à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114)”**²³.

O tema já mereceu destaque em estudo feito por Eurico Marcos Diniz de Santi:

O fenômeno da norma jurídica de transformar em fato jurídico o suporte fático, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico, entendemos por incidência. Incidência designa, em sentido figurado, a ocorrência da subsunção: operação lógica que se caracteriza por conceber, ou um indivíduo compreendido numa espécie, ou uma espécie como concebida num gênero. [...] Subsunção é, pois, a parte da incidência que efetua a operação lógica entre estes conceitos; incidência, a globalização deste fenômeno que aproxima, demarca, liga e vincula conceitos; produzindo, como resultado, o fato juridicizado.²⁴

O legislador, diante de inúmeros fatos ocorridos no mundo fenomênico, escolheu entre estes, os que percebem a circulação de riquezas para criar a hipótese de incidência, ou

²³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. p. 143.

²⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 52

seja, ocorrendo o fato descrito em lei, surge a obrigação tributária. Será, pois, a **“descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”**²⁵.

Já quando forem referidas todas as demais condutas praticadas pelo homem no seu dia a dia, no decorrer das suas atividades de sobrevivência e/ou lazer, e que não estejam previstas em lei como tributáveis, não gerando, portanto, o surgimento de qualquer relação tributária, chama-se de hipótese de não incidência. Refere-se, por conseguinte, **“às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação”**²⁶.

Assim, fica fácil definir que hipóteses de não incidência são todas as condutas que não estão previstas na lei como tributável, o que, conseqüentemente, impede o ente público de instituir tributo tendo como hipótese de incidência aquela conduta.

As regras de imunidade, descritas no próximo tópico, não podem ser confundidas com as hipóteses de não incidência, porquanto a imunidade auxilia na demarcação da competência tributária, protegendo valores, condutas ou pessoas cujo tributo, se não fosse a referida limitação, seriam atingidos pela incidência do tributo. A imunidade trata da delimitação da atuação estatal para tributar situações cuja tributação é autorizada, enquanto que a não incidência se refere àquelas condutas que não foram sequer previstas na lei constitucional.

2.3 Imunidade

Por todo o exposto, resta manifesto que a discriminação das competências tributárias não englobou algumas situações. Logo, limitou o âmbito de inclusão de condutas pelo legislador ordinário infraconstitucional nas hipóteses tributáveis.

A Imunidade, por sua vez, embora também limite a competência tributária, não pode ser confundida com as hipóteses de não incidência, justamente porque auxilia na demarcação da abrangência da competência dos entes políticos na sua atividade legislativa. Bem assim, são normas que prescrevem regras que servem para elaboração de outras normas,

²⁵ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. p. 614.

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. p. 143.

encontrando-se em situação hierárquica privilegiada, já que dispostas na própria Constituição da República.²⁷

Por imunidade, Paulo de Barros Carvalho define:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²⁸

A imunidade, por esta forma, não interfere na competência tributária de modo a excluí-la ou suprimi-la, mas sim atua em conjunto com as normas do sistema na definição do que seria ou não possível instituir como norma de tributação, ou seja, é parte integrante da própria competência tributária, já que incorporada ao seu corpo.²⁹

Podemos afirmar, então, **“que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)”**³⁰, de modo que a imunidade colabora para a sua formação.

Nesse diapasão, é equivocado falar-se em limitação de competência tributária após o seu nascimento, porquanto o Poder de Tributar, exercido pela Assembleia Constituinte, já fez nascer a Competência Tributária com limitações, uma vez que formada por regramento positivo ou negativo que a delinea.³¹

Por fim, é importante destacar que, normas gerais de direito tributário, especificamente as que tratem de limitações ao poder de tributar, devem ser inseridas no ordenamento por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição da República.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desse modo, estão **“obrigados à observância das normas gerais de direito tributário que são estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 146 da CF”**³². Aliás, revogação de referidas normas também só pode ser feita mediante lei complementar.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1. p. 172/173

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. p. 173.

²⁹ Ibid. p. 173

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 682.

³¹ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 68

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 276

2.3.1 Imunidades Incondicionadas

As hipóteses de imunidade previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 podem ou não estarem condicionadas a elaboração de normas infraconstitucionais definindo o seu alcance. Essa delimitação, conforme já evidenciado, deve ser feita por meio de lei complementar.

O próprio subsistema constitucional determina que a norma de imunidade só interagirá com as demais depois de definidas as suas condições de abrangência pela norma infraconstitucional, ou seja, as imunidades constitucionais dependem de outras normas que as regulem.³³

Estas, entretanto, não são objeto do presente trabalho, já que a regra de imunidade que abrange os templos de qualquer culto é incondicionada a qualquer previsão na legislação infraconstitucional. Ou seja, não dependem de qualquer outra norma para terem aplicação jurídica.

Isso porque, do exame da lei constitucional, relativamente àquela prevista na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal não se vislumbra a necessidade de estabelecimento de condições por meio de leis complementares, bastando tão somente que se configure a existência de um templo para que a norma tenha incidência. A Constituição, portanto, procurou proteger o direito individual da liberdade de crença, não impondo qualquer condição para que o templo seja imune.³⁴

A imunidade incondicionada, assim sendo, não exige qualquer requisito ou condições para incidir como auxiliar da definição da competência tributária.

2.4 Imunidade e Isenção

A imunidade, que atua em conjunto com as demais normas tributárias na definição da competência tributária, é norma exclusivamente constitucional e não pode ser revogada por

³³ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. p. 68/69.

³⁴ *Ibid.* p. 69.

lei infraconstitucional, mas tão somente complementada, nos casos em que a própria Constituição definir.

Não pode a imunidade ser confundida com a isenção. A isenção é a dispensa do recolhimento do tributo pelo ente público cuja competência foi outorgada pela Constituição, sendo concedido a determinados contribuintes, e em situações específicas, a possibilidade do não recolhimento aos cofres públicos dos respectivos tributos. Ela pode ou não ser condicionada a determinado cumprimento de uma obrigação de fazer pelo contribuinte e, por representar renúncia fiscal, deve obedecer o princípio da indisponibilidade da coisa pública, sendo concedida tão somente por meio de lei infraconstitucional.

A imunidade, por sua vez, é tratada pela própria Constituição Federal, enquanto que a isenção é prevista pela legislação infraconstitucional. Logo, **“a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”**³⁵.

Ratificando, Hugo de Brito Machado:

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade. Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade. E se a lei porventura referir-se a hipótese de imunidade, sem estar apenas reproduzindo, inutilmente, norma da Constituição, a hipótese não será de imunidade, mas de isenção.³⁶

Na narrativa acima, independentemente do nome dado à norma pelo legislador originário, seja constitucional ou não, levar-se-á para definição se a norma encontra-se na Constituição da República ou se na Lei. Se estiver na Constituição, será caso de imunidade; se na Lei Infraconstitucional, de isenção.

Não obstante ambas serem normas válidas e integrantes das regras de estrutura, além de tratarem de matéria tributária, não é somente o fato de estarem insertas ou não na ordem constitucional que as diferencia, haja vista que a imunidade atua anteriormente ao fenômeno da incidência, auxiliando na demarcação da competência. A isenção, todavia, atua posteriormente a delimitação da incidência, diminuindo a sua abrangência.³⁷

³⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. p. 152.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. 2012. p. 233/234

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 239.

3 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 Objetivo da imunidade

Todas as normas vigentes em qualquer país representam valores axiológicos expressos por meio de preceitos escritos. A regra de imunidade dos templos de qualquer culto não foge dessa regra, pois expressa a vontade de um povo que cultiva a religiosidade, independentemente da crença.

Esses valores foram transcritos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, nos incisos VI a VIII:

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;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

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;

Por se tratar de um país laico, onde o Estado está equidistante da religião, mas protegendo o direito daqueles que acreditam ou não em Deus, é que o Brasil adotou essa postura e concedeu o direito fundamental de não pagar impostos aos templos, independentemente do credo religioso que adotarem.³⁸

O Superior Tribunal de Justiça, validando essa necessidade de proteção da atividade religiosa, decidiu:

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, "b", da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

[...]³⁹

³⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. p. 322.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 22.582/CE, Relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 10/02/2010. disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 19 março 2010

Portanto, a imunidade religiosa evita que o Estado, por meio de sua atividade tributante, inviabilize qualquer tipo de atividade religiosa.⁴⁰

Corroborando, Aires F. Barreto aduz:

A imunidade dos “templos de qualquer culto” – convém frise-se desde logo – prevista no art. 150, inciso VI, *b*, é 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.

Preserva-se com essa regra a liberdade religiosa no País. E vai-se mais além no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, quando institui-se que os impostos não poderão ser cobrados sobre os templos de qualquer culto. Assim, a imunidade irá atingir todas as religiões, desde que estas valorizem os valores morais e religiosos consentâneos com os bons costumes, independentemente da extensão do templo e do número de adeptos.

É ainda necessário dizer que eventuais atividades sem fins lucrativos e que representem filosofias de vida, auxiliando as pessoas a conduzirem suas atitudes no dia a dia, mas que não constituam crença religiosa, não estão englobados por este mandamento constitucional.⁴¹

Feito o presente preâmbulo, convém, então, demarcar o que pode ser entendido pela expressão “templo”.

3.2 A abrangência da expressão “Templos de Qualquer de Culto”

Na desmistificação do significado da expressão templos de qualquer culto, cumpre primeiramente dizer que por culto deve-se entender tudo aquilo que representar a fé religiosa e os valores que a permeiam, respeitando-se os valores tidos como corretos pela sociedade, bem como os princípios da dignidade da pessoa humana e a igualdade, pilares da República

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. p. 158.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562.321/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 04/09/2012. disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 março 2010

Federativa do Brasil. Nesse ínterim, todas as demonstrações religiosas que não transmitirem esses valores, e que incitem violência, racismo, sacrifícios humanos e fanatismos ideológicos destrutivos, por seu turno, não serão admitidas.⁴² Também não serão admitidas eventuais entidades que não representem crenças religiosas.

Assim, o culto pode ser definido como a **“manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional”**⁴³.

O conceito de templo, contrariando, não possui uma acepção bem definida, havendo divergência acerca da sua aplicabilidade. Para fins didáticos, identifica-se a presença de três teorias: **“(I) clássico-restritiva, (II) clássico-liberal e (III) moderna”**⁴⁴

A teoria clássico-restritiva tem a concepção de "templo" como "coisa", ou seja, como o local onde ocorre o culto, não podendo, assim, haver a incidência de impostos tão somente sobre o imóvel/local onde o templo estiver situado. Os demais imóveis incidirão nas espécie tributária.⁴⁵

Paulo de Barros Carvalho, em sentido semelhante, defende:

[...] somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, pois mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.⁴⁶

Embora haja a citação de que deve ocorrer uma interpretação lassa, extensa, abrangente, evidencia-se pelo conjunto do texto o entendimento de que a abrangência larga se refere ao livre exercício do culto, independente dos valores que represente e a forma como ocorra, mas não ao local imune da incidência de impostos, onde refere-se que será especificamente o local em que o culto ocorre.

⁴² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. p. 323.

⁴³ Ibid. p. 323.

⁴⁴ Ibid. p. 324.

⁴⁵ Ibid. p. 324.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 241/242.

Em contraponto, os clássicos-liberais, sendo um pouco mais tolerantes, possuem a concepção de "templo" como aquilo que for ligado diretamente a "atividade" da instituição, ou seja, o que **“viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres”⁴⁷.**

Nenhum imposto poderá ser instituído e cobrado sobre o patrimônio, a renda ou os serviços diretamente ligados à manutenção do culto. Nessa ótica, a imunidade religiosa serve para proteção do exercício do culto, e não para incentivar a sua prática, razão pela qual serão tributáveis por meio de impostos todas aquelas condutas que não estejam ligadas a sua prática.⁴⁸

Portanto, estão isentos de pagar IPTU a residência do religioso, a casa ou o salão paroquial, o centro social, os anexos do templo e qualquer outro local que sirva de aprendizagem à liturgia, como exemplo os Seminários e Conventos. As demais propriedades, rendas ou serviços, que não tenham relação com a atividade litúrgica, sofrem a incidência dos impostos.

Neste caso, a imunidade não se estende **“às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc.”**⁴⁹, mesmo que os valores provenientes dessas atividades sejam destinados à manutenção do culto, justamente porque não tem qualquer ligação com a atividade essencial da instituição, qual seja, a pregação da liturgia.

Essa corrente fundamenta suas razões no § 4º do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que preceitua 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”**.

Ocorre que, com base também nesse dispositivo, e considerando ainda as razões teleológicas que motivaram o legislador constituinte a inserir preceito imunizando os templos de qualquer culto, justamente para proteger as suas funções e evitar uma interferência ou até mesmo uma inviabilização do culto pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, é

⁴⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. p. 324

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*.p. 291/292

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 719.

que deve prevalecer uma interpretação um pouco mais extensiva desse instituto, equiparando o “templo” com a “entidade religiosa” que o representa.⁵⁰

Esse é atualmente o entendimento majoritário também nos nossos tribunais. Como exemplo, cita-se ementa do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que, inclusive, faz alusão à decisão do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO - EXECUTIVO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - IPTU - TEMPLOS RELIGIOSOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - CF, ART. 150, VI, "B" E § 4º - EXTENSÃO AOS BENS QUE SERVEM ÀS FINALIDADES ESSENCIAS DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS - LEI MUNICIPAL - ISENÇÃO CONDICIONAL - ADCT, ART. 41, § 1º - INAPLICABILIDADE 1. A imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "b", por força do disposto em seu § 4º, alcança não só os templos religiosos de qualquer culto, como outros bens, rendas e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais. Os bens que representam o patrimônio ou que dão suporte econômico à atividade religiosa estão compreendidos na imunidade constitucional (STF, RE n. 325.822 - Min. Gilmar Mendes). 2. Lei municipal que concede isenção condicional ou onerosa não se insere na disposição do § 1º do art. 41 do ADCT da Constituição Federal vigente (§ 2º do mesmo dispositivo) e a benesse não pode ser livremente suprimida (STF, Súmula 544 e CTN, art. 178).⁵¹

Para falar em finalidade essencial, devidamente descrita na parte final do artigo 150, §4º, é preciso primeiramente lembrar que a Constituição busca a proteção dos fins consistentes do exercício do culto religioso, o que engloba também as atividades não relacionadas com o culto, mas cujos recursos sejam destinados à sua manutenção.

Aires F. Barreto, quando trata da hipótese prevista no artigo 150, § 4º, da Constituição da República, cita:

Se essas entidades têm imóveis, não se espera que eles fiquem ociosos. Se elas possuem terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se são titulares de prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. Se têm maquinaria e pessoal especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem. Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços, não auferissem receitas.⁵²

Eduardo Sabbag, conceituando a Teoria Moderna, observou:

⁵⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. p. 159

⁵¹ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, *Apelação Cível* n. 2003.001716-0, de Tubarão, Relator Desembargador Luiz César Medeiros, julgada em 19/05/2003. Disponível em disponível em: <<http://www.tjsc.jus.br>>. Acesso em: 20 março 2010.

⁵² BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. p. 78.

Conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio "estado de ser", a "existência", vista em si mesma", e completa o autor que "nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico liberal, aproximando-se da concepção *organização religiosa*, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.⁵³

Outra conclusão não pode ser extraída senão a de que a teoria moderna é a mais adequada aos dias atuais, porquanto a instituição Igreja, independente de qual seja (se Católica Romana ou Ortodoxa, Evangélica, Islâmica, Budista, etc), deve ser compreendida como sendo muito mais que o simples templo, mas sim por toda a sua estrutura, a qual dá bases as suas ações e as pregações da liturgia.

Fortalecendo esse argumento, vem a lição de que somente pessoas (jurídicas ou físicas) podem integrar relações jurídicas. Na obrigação tributária, não seria admissível pensar que o templo, como “coisa”, integrasse um dos polos da relação tributária, decorrendo então a extensão dessa imunidade à instituição que o provém. O templo, em si considerado, não pode prestar serviço, ter patrimônio ou auferir renda, mas a pessoa que o mantém, a instituição por ele responsável, sim. Outra não pode, portanto, ser a interpretação mais acertada nesse caso.⁵⁴

Ainda da doutrina de Eduardo Sabbag, extrai-se:

A nosso sentir, a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variadas possíveis, requerem do exegeta um certo desprendimento das estruturas formais, a fim de atingir a *ratio legis* e propor a justiça fiscal aos casos concretos.⁵⁵

Frise-se, por fim, nos termos do § 4º, do artigo 150, da Constituição da República, já transcrito, que a imunidade religiosa é restrita somente aos serviços, a renda e o patrimônio das instituições que administram o culto e cujos recursos são em seu favor revertidos, não podendo ser estendidos àqueles que os aplicarem em finalidades diversas daquelas que norteiam o conceito de culto.

⁵³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. p. 325

⁵⁴ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. p. 88.

⁵⁵ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. p. 326

Levanta-se, em algumas situações, que essa previsão deve ser estendida a todas as demais espécies de tributos, no entanto, pela literalidade do § 4º, do artigo 150, outra não pode ser a interpretação senão a de que essa extensão não pode ser admitida⁵⁶.

Conquanto a interpretação mais adequada de imunidade dos templos de qualquer culto seja a ampla, tendo templo como a instituição que o mantém e, portanto, não se cobrando impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços de qualquer natureza e cujos recursos deles advindos sejam revertidos em favor da manutenção de sua atividade fim, resta aos estudiosos a busca pela efetividade desse instituto como protetor da atividade religiosa, uma vez que novas igrejas instalam-se no Brasil todos os dias, sem cumprimento de qualquer requisito, levando os seus dirigentes a adquirirem fortunas imensas em pouco tempo.

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança* n. 21.049/MG, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, Brasília, 12/09/2006, disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 19 março 2010.

CONCLUSÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 contém em sua estrutura parte específica estabelecendo princípios e regras que regem o Sistema Tributário Nacional. Esse conjunto, integrado por proposições positivas e negativas, define as hipóteses e a abrangência da Competência Tributária que outorga de forma distribuída aos entes da federação, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A definição consiste na tipificação das condutas e pessoas que poderão ser abrangidas pela competência para instituir tributos. As limitações decorrem de limites impostos na própria Constituição e que devem ser respeitados pelo legislador infraconstitucional no momento em que exercer a competência.

Dentro dessas limitações, encontra-se a imunidade, formada por proposições que atuam em conjunto com as normas do sistema na definição do que seria ou não possível instituir como norma de tributação.

No caso, tratou-se da regra que declara serem imunes do pagamento de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, os templos de qualquer culto, cujo mandamento constitucional está insculpido na alínea b do inciso VI do artigo 150 da Constituição da República, bem como no § 4º do mesmo artigo.

As correntes doutrinárias debatem-se acerca da definição de abrangência da expressão “Templos de Qualquer Culto”. Não há dúvida de que essa expressão visa proteger a atividade religiosa no Brasil e que se aplica à qualquer instituição que praticá-la. A discussão se restringe a quais bens, rendas ou serviços estarão imunes, se apenas o local onde ocorre o culto, ou se mais alguma situação estaria inclusa.

A teoria que tem prevalecido na doutrina e jurisprudência, embora não unânime, é a de que o instituto da imunidade abrange a instituição que mantém o culto, de modo que todas as atividades por ela desenvolvidas, ligadas ou não ao culto, se tiverem seus recursos revertidos à sua finalidade estarão protegidos por esta regra.

A Igreja Católica, e não só ela, mas também todas as demais instituições religiosas, além da pregação da liturgia, prestam serviços gratuitos extraordinários nos mais diversos setores da sociedade, seja trabalhando com a ressocialização de presos; com campanhas de amparo aos mais carentes; prestando socorro a dependentes químicos, a moradores de rua, aos desabrigados e sem-terras; auxiliando na manutenção da estrutura familiar; entre tantas outras ações. Tanto o é que, recentemente, os canais de televisão e a maioria dos periódicos do país,

de abrangência inquestionável, motivados pela posse de um novo Papa, noticiaram incontáveis feitos das instituições religiosas no Brasil e no Mundo – não só da Igreja Católica – amenizando o sofrimento de milhares de pessoas e auxiliando na manutenção da paz.

Por outro lado, não se pode negar que, no Brasil, todos os anos, abrem-se novas instituições religiosas, e que seus administradores, valendo-se de má-fé, utilizam-se dessa benesse para enriquecer sem pagar tributos. Contudo, no convívio humano, sempre haverá seres humanos que tentarão se sobrepor financeiramente aos demais por meios fáceis e ilegais, cabendo ao Poder Público o endurecimento da fiscalização dessas instituições para constatar se os recursos efetivamente estão sendo aplicados nas finalidades religiosas da instituição.

A imunidade dos templos de qualquer culto, portanto, deve abranger todas as suas atividades cujos recursos sejam revertidos à sua finalidade religiosa, não importando, para tanto, se advinda ou não do culto.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Senado, 1966

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 22.582/CE, Relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 10/02/2010. disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 19 março 2010

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança* n. 21.049/MG, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, Brasília, 12/09/2006, disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 19 março 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562.321/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 04/09/2012. disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 março 2010

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, *Apelação Cível* n. 2003.001716-0, de Tubarão, Relator Desembargador Luiz César Medeiros, julgada em 19/05/2003. Disponível em disponível em: <<http://www.tjsc.jus.br>>. Acesso em: 20 março 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.