

**MAURÍLIO DE OLIVEIRA ALVES MARTINS**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao curso de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dra. Luciana Zimmermann

**JUIZ DE FORA – MG**

**2016**

**MAURÍLIO DE OLIVEIRA ALVES MARTINS**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao curso de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dra. Luciana Zimmermann

**JUIZ DE FORA – MG**

**2016**

## FOLHA DE APROVAÇÃO

Maurício de Oliveira Alves Martins

Aluno

A Imunidade Tributária de Templos Religiosos

Tema

Monografia de conclusão de Curso apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Presidente Antônio Carlos / Juiz de Fora, como exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

### BANCA EXAMINADORA

Luciana de Oliveira Zimmermann

Luane K. Vieira

[Assinatura]

Aprovada em 11 / 06 / 2016.

Dedico esse trabalho a todos que acreditaram em mim e sempre me incentivaram a continuar e nunca desistir.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos familiares, colegas, professores e principalmente a minha orientadora Luciana zirmmermann pela paciência, dedicação e ajuda na construção desse trabalho de conclusão de curso de direito pela Universidade Presidente Antônio Carlos.

A meus pais Maurílio e Rosangela por todo o esforço feito nessa longa caminhada.

**Veni, Vidi, Vici**

**General e cônsul romano Júlio  
César em 47 a.C.**

## RESUMO

O trabalho foi realizado no âmbito do direito tributário, tratando das imunidades de templos religiosos. Discorrendo sob mínimo existencial, no qual buscou-se apresentar uma analogia em relação aos status, quando o status positivus, Estado que transfere para o status negativus "entidade" agir como estado fosse perante o cidadão no auxílio prestado. Sabendo-se que as entidades religiosas tem garantias constitucionais, transcritas no artigo 150,VI,"b" sendo estas clausula pétrea. Sendo tal sistema falho em alguns pontos, pode-se concluir que há uma necessidade de fiscalização do cumprimento de tal clausula.

**Palavras-Chave:** Imunidade Tributária. Mínimo Existencial. Templos Religiosos.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>08</b>
<b>2 O MINIMO EXISTENCIAL.....</b>	<b>10</b>
<b>3 IMUNIDADE TRIBUTARIA.....</b>	<b>13</b>
<b>3.1IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS.....</b>	<b>17</b>
<b>4 A IMUNIDADE RELIGIOSA E SEUS PROBLEMAS.....</b>	<b>21</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>25</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>27</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca reforçar a importância da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto e, por consequência, questionar os desvirtuamentos ocorridos na consecução de referida imunidade.

Tal estudo se faz necessário devido, primeiramente, ao vínculo histórico que o povo brasileiro tem com a religião, inicialmente, devido à colonização, o vínculo foi com o catolicismo, mas várias religiões se perpetraram em nosso país.

Com a proclamação da República, deu-se liberdade de crença ao povo brasileiro, e a Constituição Federal, assegura como direito e garantia constitucional o exercício do culto religioso, mas, principalmente, o assegura conferindo a imunidade religiosa prevista em seu artigo 150,VI, *alínea "a"*.

Sendo a liberdade uma garantia constitucional de acesso ao mínimo existencial e a imunidade tributária é um instrumento de viabilização deste direito, o presente estudo utilizou como marco teórico a obra do Direito ao Mínimo Existencial do Ricardo Lobo Torres (2009).

O mínimo existencial é viabilizado por meio da concessão de imunidades, uma vez que o Estado deixando de tributar ele fomenta existência da pessoa imune

Segundo John Rawls (*apud* TORRES, 2009), o mínimo existencial conferido através de uma imunidade tributária, consiste em um pressuposto de teoria de justiça, desenhando um quadro protetivo do mínimo social, com objetivo principal de assegurar a imparcialidade e a igualdade, ou seja, o ente que não fosse tributado, teria que devolver ao Estado uma contrapartida, fazendo jus a imunidade concedida.

O presente trabalho se realiza a partir de uma análise jurídico descritiva, uma vez que decompõe a imunidade tributária dos templos religiosos frente ao Direito ao Mínimo Existencial. A técnica de pesquisa empregada é documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários como legislação e jurisprudência; quanto dados secundários, livros e artigos.

Assim, o trabalho divide-se em três capítulos, sendo o primeiro capítulo destinado ao estudo do Direito ao Mínimo Existencial do Ricardo Lobo Torres.

Já no segundo capítulo, irá ser, inicialmente, analisadas as imunidades tributárias bem como a sua diferença em relação às isenções, mas, principalmente, o estudo no tocante à imunidade dos templos de qualquer culto.

O terceiro capítulo trata da preocupação com os desvirtuamentos decorrentes da imunidade religiosa, buscando demonstrar que o Estado não exerce seu papel no tocante a preservação e melhor aplicação da imunidade concedida às entidades religiosas.

Por fim, o presente estudo busca demonstrar como que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto viabilizam a efetivação do Mínimo Existencial, e como a falta de fiscalização do Estado prejudica a finalidade da concessão de tal imunidade.

## 2 O MÍNIMO EXISTENCIAL

A Teoria do Mínimo Existencial em nosso país teve sua origem importada da Alemanha, com objetivo de garantir aos cidadãos sua dignidade, sendo ela incorporada em nosso ordenamento jurídico em 1934. Embora no ordenamento atual, o fato de tal teoria não ser encontrada de forma explícita, necessário se faz, recorrer às doutrinas para seu completo esclarecimento.

Inicialmente, o fato do Direito ao Mínimo Existencial ser bastante discutido, permite-se analisar algumas obras doutrinárias, levando ao entendimento de que por mínimo existencial considera-se a determinação para que o Estado garanta ao cidadão uma vida digna, uma vez que o indivíduo desprovido financeira ou psicologicamente, tem no Estado a figura do garantidor da ordem, que deve adotar meios para ampará-lo. Corroborando com tal entendimento, Ricardo Lobo Torres (2009, p. 35) em sua obra *O Direito ao Mínimo Existencial*, conceitua o Mínimo Existencial como:

[...] direitos constitucionais mínimos, como dizem na doutrina e na jurisprudência americana, integram também conceito de direitos fundamentais. Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos (= imunidade) e que ainda exige prestações estatais positivas [...].

*A priori*, o direito ao mínimo existencial está ligado com a subsistência do ser humano, ou seja, ao direito a uma vida digna, em que estejam incluídos os direitos à saúde, à liberdade, ao lazer, à alimentação, dentre outros. A Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948) estabelece em seu artigo 3º que “Toda pessoa tem direito à vida, à liberdade e à segurança pessoal”, e ainda, quanto ao direito à liberdade, o seu artigo 18º dispõe que:

“Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.

A Constituição Federal elenca em seu artigo 5º, como direitos e garantias fundamentais, o direito à igualdade, à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, e em seu artigo 6º, classifica os direitos à saúde, à educação, à alimentação, ao trabalho e ao lazer como direitos sociais.

Todavia, conforme nos ensina Torres (2009, pag. 36) “Não é qualquer direito mínimo que se transforma em mínimo existencial. Exige-se que seja um direito a situações existenciais dignas”.

Sendo assim, nas relações jurídicas do direito subjetivo e objetivo, tem-se que, na forma subjetiva, busca o cidadão a faculdade de garantias processuais e institucionais na defesa de seus direitos mínimos. Já com relação ao direito objetivo, o mínimo existencial trás como norma os direitos fundamentais da pessoa humana, os quais são encontrados em nossa Constituição Federal de 1988, nos artigos 5º e 6º, levando o indivíduo a alcançar o campo mais amplo dos direitos oriundos da cidadania.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2009), a Teoria do Mínimo Existencial é um subsistema da Teoria dos Direitos Fundamentais e seu aparecimento coincide com o desenvolvimento da Teoria da Justiça e do retorno do pensamento filosófico-jurídico. “O mínimo existencial não é um valor nem um princípio jurídico, mas o conteúdo essencial dos direitos fundamentais.” (TORRES, 2009, p.83).

“Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas.” (TORRES, 2009, p.8). Portanto, segundo o referido Autor existem *status* inalteráveis por qualquer Estado, não podendo, assim, haver intervenção estatal no que se denomina *status negativus*.

“O mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais. Diz-se, pois, que é direito de *status negativus* e de *status positivus*, sendo certo que não raro se convertem uma na outra ou se implicam mutuamente a proteção constitucional positiva ou negativa.” (TORRES, 2009, p.184).

O nosso Sistema Tributário Nacional demonstra que no Brasil há uma enorme carga tributária, a qual pode recair até mesmo sobre o mínimo necessário ao indivíduo, devido à ânsia arrecadatória do Estado, a fim de encher os cofres públicos, sob a justificativa de arrecadar para cumprir com suas funções estatais.

“O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Mas essa imunidade é paradoxal, eis que protege tanto o pobre quanto o rico, dentro dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana”. (TORRES, 2009, p.185).

Sendo, neste caso, a imunidade tributária foi um dos meios escolhidos pelo Constituinte para limitar o poder de tributar estatal, a fim de que o mesmo através da tributação não venha a intervir em direitos e garantias fundamentais.

No entanto, a concessão da imunidade tributária como *status negativos*, vai além de limitar o poder do Estado, mas sim reconhecer que é também um mecanismo de viabilizar o direito ao Mínimo Existencial, pois como no caso, objeto deste trabalho, ao conceder imunidade religiosa, o Estado deixa de tributar os templos de qualquer culto, fomentando, assim, a existência dos mesmos, os quais têm um papel importante em nossa sociedade, uma vez que são considerados suporte psicológico necessário à qualidade de vida de um indivíduo.

“A qualidade de vida passa a ser um dos índices para a mensuração do desenvolvimento. Não é um conceito utilitarista, obtido quantitativamente, como o fornecido pela renda per capita da população. É muito mais um conceito moral, ligado às condições do exercício da liberdade e às prestações positivas vinculadas à justiça distributiva.” (TORRES, 2009, p.18).

Portanto, estando o exercício religioso ligado ao direito ao mínimo existencial por estar relacionado com o bem-estar de um indivíduo, passa-se à análise da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

### 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente, antes de se adentrar ao estudo da imunidade tributária de templos religiosos, necessário se faz uma compreensão da imunidade tributária como limite ao Poder de Tributar do Estado.

A imunidade tributária é um obstáculo estabelecido pela Constituição Federal, que impede a incidência do poder de tributar sobre determinadas pessoas e determinados bens, limitando, assim, a competência tributária do Estado.

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica. (PAULSEN, 2014, p.112)

Ao falar de imunidade, é importante lembrar-se da sua origem, advinda da Constituição Republicana de 1891, onde foram instituídas as primeiras regras de imunidade, que foram se desenvolvendo ao longo do tempo até os dias atuais.

Na história da imunidade tributária, percebe-se uma evolução na concessão de referido limite ao poder de tributar, pois, antes no Estado tido como feudal, a imunidade tributária era considerada um privilégio de poucos, já no Estado Democrático de Direito, que busca o fim de privilégios concedidos a uma minoria, a imunidade tributária tornou-se uma garantia constitucional do cidadão e de toda a coletividade, sendo, portanto, considerada uma cláusula pétrea.

Atualmente a imunidade tributária está prevista na Constituição Federal de 1988, sendo considerada pelo Poder Constituinte como um dos Limites ao Poder de Tributar. Sendo assim, faz necessário distinguir a imunidade tributária de isenção.

Eduardo Sabbag (2006, p.48), ao distinguir imunidade de isenção, afirma que:

“Isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o sujeito passivo da obrigação tributaria se submeta ao tributo. Portanto evita-se o lançamento.

Imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações”.

Ainda sobre a distinção entre imunidade e isenção, Luciano Amaro (2011, p. 175 e 176) ensina que:

“A diferença entre imunidade e a isenção está que na primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade quedariam dentro do campo da competência, mas por fora da norma da imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar, quando a pessoa político competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode usando a técnica da isenção excluir determinadas situações que, não fosse a isenção estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas por força da norma isentiva, permanece fora desse campo.”

Assim, pode-se afirmar, de forma mais concisa, que a imunidade está estabelecida na Constituição Federal, estabelecida pelo Poder Constituinte como uma forma de limitar o poder tributante dos Entes Federados, configurando cláusula pétreia, enquanto a isenção deriva do próprio exercício do poder de tributar que entende por dispensar legalmente determinadas pessoas do pagamento de determinado tributo, podendo ser concedida de forma geral ou individual.

Desta forma, as imunidades não promovem privilégios para pessoas Jurídicas ou pessoas físicas, mas sim promovem a proteção a determinados valores constitucionais, elencados em diferentes trechos da Constituição Federal, considerados valores essenciais para a sociedade.

Segundo José Wilson Ferreira Sobrinho (*apud* CARRAZZA, 2006, pag. 697):

“A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorgar ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização no que diz respeito como a outorga de um direito subjetivo, e como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido.”

Ao conceder imunidade tributária, a Constituição Federal protege e fortalece os direitos e as garantias fundamentais do indivíduo e da coletividade,

devendo, portanto, os dispositivos constitucionais que tratam de imunidade tributária devem obter uma interpretação nunca restritiva, mas sim literal ou até extensiva.

Existem imunidades explícitas e implícitas em nossa Carta Maior. As implícitas são aquelas que não têm disposição direta a respeito, mas, em seus respectivos casos, nem precisa. É que de fato, os seus fundamentos são pré-constitucionais e a carência de declaração expressa na Carta Magna sobre elas não é prejudicial. São os casos, por exemplo, da cesta básica, do mínimo familiar e da moradia.

“A Constituição de 1946 (art. 15, § 1º) garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Hoje desapareceu o dispositivo e a proteção se efetiva sob a forma de isenções do IPI e do ICMS, asseguradas nas respectivas legislações. Nos últimos anos as leis estaduais e os convênios interestaduais do ICMS vêm concedendo reduções nas alíquotas do ICMS incidente sobre a cesta básica. A Constituição da Suíça prevê que os direitos alfandegários incidirão pela taxa mínima sobre “os objetos necessários à vida” (art. 29, I, b).” (TORRES, 2009, p.186).

Nesses casos, estar-se-á diante de proteções negativas do mínimo existencial asseguradas pelo mecanismo da imunidade. Segundo Torres (2009), a imunidade é, de fato, caracterizada pela circunstância de ser uma predicação dos direitos à liberdade, possuindo um fundamento pré-constitucional, não sendo uma fonte simplesmente formal e imediata que promana da lei, como pensam os positivistas.

Já as imunidades explícitas na Constituição Federal, podem ser encontradas especificamente sobre determinados tributos, como por exemplo, no seu artigo 195,§7º, mas também de forma genérica no artigo 150, VI da Carta Magna, que estabelece que:

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:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou

arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º 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. (BRASIL, 1988)

Como se pode verificar, o Poder Constituinte, dentre as imunidades genéricas, dividiu em quatro modalidades: imunidade recíproca (artigo 150, VI, "a" da CF), imunidade religiosa (artigo 150, VI, "b" da CF), imunidade dos partidos políticos e entidades de assistência social e de ensino (artigo 150, VI, "c" da CF) e imunidade cultural (artigo 150, VI, "d" e "e" da CF).

Portanto, as imunidades do mínimo existencial aparecem explicitamente no texto constitucional, tanto entre as imunidades específicas quanto entre as imunidades genéricas previstas no artigo 150, VI da Constituição Federal. Nas imunidades que cumprem com o mínimo existencial, pode-se enquadrar a imunidade das custas processuais que permitem o acesso à justiça e defesa de direitos a todos e as imunidades conferidas à assistência social e às instituições de educação e, principalmente, no nosso caso aqui em questão, aos templos religiosos de qualquer culto.

*"De feito, a imunidade visa a proteger os direitos da liberdade compreendidos no mínimo existencial, nas condições iniciais para a garantia da igualdade de chance. As instituições de educação e de assistência social são imunes aos impostos em consideração ao direito à sobrevivência dos pobres e dos desassistidos. É necessário que atuem desinteressada e altruisticamente na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade. A justificativa da imunidade, por conseguinte, está em que não se pode cobrar imposto sobre atividade que substancialmente se equipara à própria ação estatal ou que a substitui no amparo à pobreza; na expressão de Silvestre Pinheiro Ferreira, não se deve "lançar um imposto sobre outro imposto"."* (TORRES, 2009, p.200).

Todavia, antes de adentrar ao estudo da imunidade dos templos de qualquer culto, faz-se necessária uma breve análise da imunidade das entidades de assistência social e de ensino que, como nos ensina Ricardo Lobo Torres (2009), é uma imunidade do mínimo existencial, como é o caso da imunidade religiosa.

Quanto à imunidade das referidas entidades assistenciais e de ensino, o artigo 150, VI, “c” da CF exige que lei infraconstitucional estabeleça requisitos, que estas entidades devem atender, os quais estão previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que são: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Verifica-se, assim, que apesar do conceito das instituições imunizadas no artigo 150, VI, “c” da CF ser amplo, existem requisitos exigidos por Lei, com relação a quem e como deve ser imunizado e efetivado tal benefício. Permitindo, de fato, uma efetiva fiscalização no tocante à imunidade conferida às referidas instituições, não sendo fácil para estas instituições conseguirem tal imunidade de forma desvirtuosa, uma vez que há uma referência clara a que instituição de assistência social o Poder Constituinte quis imunizar.

*“Instituições de assistência social são aquelas compreendidas no art. 203 da CF, isto é, as entidades que têm por objetivos a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a promoção da integração ao mercado de trabalho, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.” (TORRES, 2009, p.204).*

Portanto, no caso das imunidades explicitamente distinguidas no âmbito da Constituição Federal, que visam proteger necessidades básicas do cidadão comum, que é o direito ao mínimo existencial para uma vida digna, estão a imunidade das entidades de assistência social e a dos templos religiosos, sendo esta última objeto do presente trabalho, a qual passa-se a analisar.

### **3.1 Imunidade tributária de templos religiosos**

Nossa Constituição Federal de 1988 trás varias garantias, direitos e valores fundamentais para o ser humano, destaca-se aqui valores de liberdade de expressão, consciência e de crença, elencadas no artigo 5ª da Constituição Federal de 1988, no qual é garantido o livre exercício de cultos religiosos assegurados na forma da lei, a proteção dos locais de culto e as liturgias.

Sabendo que o Brasil é um estado laico, ou seja, não possui religião oficial, o texto constitucional buscou resguardar direito aos cultos de todas as religiões, visto que, nas Constituições anteriores, não existia tal proteção, pois eram condicionadas ao exercício do culto religioso de acordo com as conveniências políticas e sociais.

Alexandre de Moraes (2007, p.77), para uma melhor compreensão entre o direito de exercício de culto religioso no passado e no presente, ensina que:

“A Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário a ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os costumes.

Desta forma, a questão das pregações e curas religiosas deve ser analisada de modo que não obstaculize a liberdade religiosa garantida, constitucionalmente, nem tampouco acoberte práticas ilícitas”.

Sendo assim, a regra estabelecida no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal de 1988, determina que os Entes Tributantes não podem instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. Desta forma, o texto constitucional mencionado estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão exigir das entidades religiosas qualquer imposto que onere o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as suas finalidades, assegurando, assim, a todo e qualquer indivíduo o direito à manifestação religiosa.

Com uma melhor compreensão dessa garantia constitucional, Carrazza (2001, p.618) ensina que:

“São igualmente imunes à tributação por meio de impostos, os templos de qualquer culto, conforme estipula o artigo 150, VI, “b”, da CF. Esta imunidade, a rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônia religiosa, mas, sim, a entidade mantedora do templo, a igreja. Em razão disso, é o caso de, aqui, perguntarmos: os impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto, se existisse este dispositivo constitucional? Vários impostos, apressamo-nos em responder!

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial (IPTU); sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviço de qualquer

natureza (ISS); sobre a esmola (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o imposto de renda (IR) ou imposto sobre doações (ITCD), e assim avante.

Nenhum destes impostos - nem qualquer outro - pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência a regra imunizante agora em estudo. É fácil percebermos que esta alínea "b" visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de imposto, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças (Sacha Calmon Navarro Coelho) uma das formulas encontradas para isso foi justamente isto: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto."

Sendo o Brasil, atualmente, um estado laico, não se pode desconsiderar o caráter religioso que o povo brasileiro enraizou durante toda a sua história, o que fez com que o exercício da liberdade religiosa ser garantido e imunizado pela Constituição Federal de 1988.

"Nenhum imposto incide sobre templos de qualquer culto. Templos não significa apenas a edificação, mas tudo quanto ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missa, batizado ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto." (MACHADO, 2007, p.308)

Esta imunidade também está ligada ao mínimo existencial, pois a educação e a assistência social são explicitamente imunizadas pela Carta Magna, por se tratarem de direitos à condição mínima da existência humana.

Portanto, em um país onde seu povo está historicamente ligado à religião, enraizado na fé, é fato que imunizar os templos religiosos é também uma garantia a um direito ao mínimo existencial, uma vez que a religião é um meio de viabilizar o mínimo existencial através do auxílio psicológico que estas entidades oferecem aos seus religiosos.

Neste caso, a religião está intimamente ligada à liberdade. Liberdade de escolher ter uma crença e escolher qual a crença, liberdade de culto, que é um direito fundamental do indivíduo resguardado constitucionalmente.

Logo, conforme se pode verificar da redação do artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal, a imunidade dos templos de qualquer culto é concedida somente no tocante aos impostos, não incluindo outras espécies de tributos, mas tal dispositivo constitucional não fez qualquer limitação quanto a qualquer exigência para a entidade constituída como religiosa obter a imunidade tributária, ao contrário do que fez com as

instituições de assistência social e de ensino. Por isso, necessário que no presente estudo se demonstre os problemas ocorridos na concessão da imunidade religiosa.

#### 4 A IMUNIDADE RELIGIOSA E SEUS PROBLEMAS

O Estado, na qualidade de garantidor, com todo o poder que detém, deve auxiliar o cidadão, garantindo-lhe o acesso ao mínimo existencial, configurado na Carta Magna entre os Direitos e Garantias Fundamentais do Indivíduo e da Coletividade, dentre os quais está o livre exercício dos cultos religiosos, estabelecido no art. 5º, inciso VI, da Constituição Federal.

Sendo o Estado Brasileiro laico, uma forma escolhida pelo Poder Constituinte para proteger a efetivação da liberdade religiosa foi a concessão de imunidade para os templos de qualquer culto, o que Ricardo Lobo Torres (2009) explica como sendo uma forma do Estado garantir o mínimo existencial, através do que ele denomina *status negativus*.

“O direito às condições mínimas de existência digna constitui o conteúdo essencial dos direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade. Aparece explicitamente em alguns itens do art. 5º da CF de 1988, sede constitucional dos direitos humanos. Proclamam-no a Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948), no art. 25, e a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, como já vimos. O mínimo existencial exibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes*, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social, é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados e universal, no sentido de que toca a todos os homens, independentemente de suas nacionalidades ou das classes sociais e econômicas a que pertençam; é negativo, pois exibe o *status negativus* que protege o cidadão contra a constrição do Estado ou de terceiros; cria também o *status positivus libertatis*, que gera a obrigação de entrega de prestações estatais individuais para a garantia da liberdade e das suas condições essenciais; postula garantias institucionais e processuais que provocam custos gerais para o Estado; é plenamente justificável; independe de complementação legislativa, tendo eficácia imediata”.

“O direito de liberdade exibe *status negativus*, que significa o poder de autodeterminação do indivíduo, a liberdade de ação ou da omissão, sem qualquer constrangimento por parte do Estado. O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo decreto à substância”. (TORRES, 2009, p.39-40).

Assim, a ausência da imunidade tributária dos templos religiosos seria uma barreira para a realização dos cultos, dificultando a livre manifestação de crença, uma vez que iria onerar tais serviços, podendo levar até a extinção de algumas religiões, o que acabaria por ferir o direito ao mínimo existencial.

Todavia, devido ao mau uso desta imunidade, atualmente, a mesma passou a ser muito questionada, pois, como foi demonstrado, anteriormente, não há qualquer restrição na concessão da imunidade religiosa, nem mesmo as estabelecidas para as entidades de assistência social. Para a concessão da referida imunidade tributária basta que a pessoa jurídica esteja constituída na modalidade de entidade religiosa.

Por isso, cada vez mais, tem-se reportagens como a descrita abaixo, que noticiam ou mesmo denunciam o uso da imunidade religiosa para benefício próprio, desvirtuando o instituto de consecução do direito ao mínimo existencial.

“Cresce no Brasil o uso de “templos de fachada” ou “igrejas-fantasma” utilizados para lavagem de dinheiro, ocultação de patrimônio e sonegação fiscal. O alerta é feito pelo desembargador federal Fausto Martin De Sanctis, especializado no combate a crimes financeiros e à lavagem de dinheiro. De acordo com ele, a imunidade tributária prevista aos templos religiosos é eficaz para abrigar recursos de procedência criminosa, sonegar impostos e dissimular o enriquecimento ilícito: “É impossível auditar as doações dos fiéis. E isso é ideal para quem precisa camuflar o aumento de sua renda, escapar da tributação e lavar dinheiro do crime organizado. É grave”, conclui De Sanctis.[...] (Revista Consultor Jurídico, 25 de março de 2014, 14h47).

Como se pode verificar, tal fato reportado decorre não da imunidade tributária, pois esta visa proteger a liberdade religiosa e não a pessoa jurídica igreja, mas como já foi demonstrado, há uma omissão do legislador constituinte quanto aos templos religiosos, pois como as entidades sociais, aqueles também não podem ter finalidade lucrativa, o que demandaria terem que cumprir os mesmos requisitos para a obtenção da imunidade tributária.

“A imunidade dos templos (alínea b) e das entidades referidas na alínea c, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais (§ 4º). Diante da igualdade de tratamento que esse parágrafo confere aos templos e àquelas entidades, não se justifica que a Constituição tenha arrolado os templos em alínea diferente.

Não há, em relação aos templos e às entidades mencionadas na alínea c, previsão análoga à do § 3º (que exclui da imunidade recíproca a “exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos

privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”). Uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de renda.” (AMARO, 2003, p.152).

A falta de requisitos juntamente com a falta de fiscalização pelo Estado facilita a ocorrência de desvirtuamentos em relação à finalidade da imunidade aos templos religiosos, pois mal-intencionados podem simplesmente abrir um templo religioso para determinado culto e simplesmente utilizar tal templo com a finalidade de colocar seus bens em nome da Igreja, e não pagar os impostos devidos sobre eles.

Sendo a lei omissa no tocante aos templos religiosos, deve a Administração Pública se preocupar em verificar e questionar a abertura de templos religiosos. É dever das autoridades competentes, verificar se determinada religião é realmente séria, se ocorrem cultos periódicos e se há realmente seguidores distintos de tal culto.

É preciso coibir as práticas de criar templos sem que haja ao menos uma fiscalização para saber o que ocorre de fato nos templos, no tocante às suas finanças. É de suma importância os templos possuírem escrituração contábil para que a administração pública possa fiscalizar.

Tal mudança de postura da Administração Pública faz-se necessária, como forma de proteger o mínimo existencial consagrado através do *status negativus* da imunidade religiosa, pois a não tributação da renda das entidades religiosas permite a viabilização do mínimo existencial que o Estado deveria prestar através do *status positivus*, como a concessão de moradia, que é o que está sendo feito pelo Pastor na reportagem colacionada abaixo.

“O pastor da Assembléia de Deus Ministério Lagoinha, Fábio Mendonça, que também é sargento da Polícia Militar da 25ª CIA em Cabo Frio, no Rio de Janeiro, resolveu utilizar o dinheiro doado pelos fiéis para construir casas para os membros que não têm onde morar. Com o auxílio de mais três pedreiros voluntários, que trabalham aos fins de semana, o pastor já está finalizando quatro casas. São quatro quitinetes que devem ficar prontas até o dia 12 de outubro deste ano. De acordo com informações da 'Radio39', duas dessas quitinetes devem ser entregues para duas senhoras que, por não ter onde ficar dormem nas dependências da igreja. Apesar dos esforços, o pastor recebeu duras críticas por sua iniciativa. Alguns pastores me perguntaram se eu não estava 'arrumando' muito trabalho. [...] Tudo que fazemos na vida pode nos gerar problemas, você não compra um carro, por exemplo, pensando que o pneu pode furar um dia, mas no benefício que você vai ter com o veículo”. O pastor Fábio Mendonça também aproveitou para pedir

mais atenção das igrejas às necessidades do povo, "sejam elas materiais ou espirituais". Segundo ele, há igrejas em que a maioria dos membros não possui necessidades financeiras, mas sempre há os que precisam do que chama de "ajuda espiritual" e aqueles que precisam de ajuda material".  
(Redação iBahia 11/08/2015 16:24:00 Atualizado em 11/08/2015 16:25:40''

Portanto, pode-se perceber quão é importante, preocupar-se com a imunidade religiosa, pois sendo ela uma cláusula pétrea, não há e nem deveria cogitar a sua alteração, mas sim exigir uma mudança legislativa e administrativa do Estado no momento da criação das entidades religiosas, e também no cumprimento das suas finalidades, evitando, assim, a constituição de entidade religiosa com o intuito de organização criminosa.

## 5 CONCLUSÃO

É notório, afirmar que o povo brasileiro é um país historicamente religioso e que a religião é instrumento de colaboração à saúde psicológica do indivíduo. Portanto, o Poder Constituinte, ao conceder a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, está viabilizando o exercício da liberdade religiosa, que é direito fundamental do indivíduo, cumprindo, assim, o mínimo existencial.

Tem-se neste país profundas raízes em cultos e crenças, portanto, o que a Constituição Federal está imunizando não é a pessoa da entidade religiosa, mas sim o exercício da liberdade de culto, que pode ser suprimido pela tributação.

Todavia, como demonstrado neste trabalho, tal imunidade vem sofrendo distorções quanto a sua finalidade, pois atualmente é fácil constituir um templo religioso, não se preocupando com a sua finalidade essencial, porque a finalidade da sua constituição foi principalmente de deixar de pagar tributos, pois a Legislação vigente é omissa em relação aos critérios para a concessão do registro da entidade religiosa e também quanto à concessão da imunidade.

A não preocupação com as constituições dos templos está permitindo que estas percam o foco na sua finalidade, que é ser instrumento de viabilização do mínimo existencial. Podendo, se falar num futuro bem próximo, de inviabilidade da imunidade religiosa, pois com uma grande perda de arrecadação e numa futura reforma constitucional, a mesma pode ser extinta.

Um direito que possui relevante valor histórico para o povo brasileiro, fundamentado como um mínimo existencial psicológico dos indivíduos está ameaçado por omissão do poder público. A não fiscalização dos templos religiosos, seja por carência da lei, seja pela própria falta de fiscalização do poder público, ameaça uma efetivação do direito ao mínimo existencial.

A solução para coibir tal procedimento deve partir da autoridade competente, passando a se preocupar com a instituição de pessoas jurídicas na modalidade de entidade religiosa, que não passa por nenhuma fiscalização, no tocante, a sua seriedade, seguidores, fundamentos, e realização de culto ou outras atividades de cunho religioso.

Deve haver também maior fiscalização no tocante as finanças dos templos, por exemplo, como garantir que determinadas pedras imunizadas pelo parecer da Fazenda Federal seja realmente destinadas à construção de um templo.

Conclui-se, assim, que o sistema é falho quando se trata de fiscalização das entidades religiosas, pois se permite a existência de um ente imune, que nada mais é que uma empresa de direito privado com grandes benefícios fiscais, que na maioria das vezes é usado como fachada para organizações criminosas, deixando, assim, de cumprir com o dever de ser instrumento de viabilização do exercício da liberdade religiosa.

## REFERENCIAS

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

CONSTITUIÇÃO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 7. ed. São Paulo: Manole. 2015.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros.

MORAIS, A. de. **Direito constitucional Descomplicado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Livraria do Advogado. 2014.

SABAGG, E. de M. **Elementos de direito tributário**. 8 ed. São Paulo. 2006.

TEPEDINO, G. Aspectos polêmicos do tratamento fiscal conferido aos templos e entidades de fins religiosos. **Revista da procuradoria-geral da república**. n. 5, 1994.

TORRES, R. L. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar. 2009.

## SITIOGRAFIA

[http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro.](http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro) Acesso em: nov. 2015.

<http://www.correio24horas.com.br/detalhe/noticia/pastor-usa-dizimo-de-fieis-para-construir-casas-para-pessoas-sem-teto-no-rj/?cHash=429feb9fe7ec707fe5e61db3b3380d61> Acesso em: nov. 2015.

<http://www.conjur.com.br/2015-mai-08/direitos-fundamentais-assim-chamado-direito-minimo-existencial> Acesso em: nov. 2015.

<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Declara%C3%A7%C3%A3o-Universal-dos-Direitos-Humanos/declaracao-universal-dos-direitos-humanos.html> Acesso em: jun. 2016.