



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

FELIPE FÉRES VALLE

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO VIABILIZAÇÃO DO DIREITO AO MÍNIMO
EXISTENCIAL E O DESVIRTUAMENTO NO TOCANTE AOS TEMPLOS
RELIGIOSOS**

JUIZ DE FORA

2010

FELIPE FÉRES VALLE

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO VIABILIZAÇÃO DO DIREITO AO MÍNIMO
EXISTENCIAL E O DESVIRTUAMENTO NO TOCANTE AOS TEMPLOS
RELIGIOSOS**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, na área de Direito Tributário, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA

2010

FELIPE FÉRES VALLE

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO VIABILIZAÇÃO DO DIREITO AO MÍNIMO
EXISTENCIAL E O DESVIRTUAMENTO NO TOCANTE AOS TEMPLOS
RELIGIOSOS**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, na área de Direito Tributário, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: __/__/____

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann – Orientadora

Professor

Professor

Dedico esta monografia aos meus pais, pela criação e apoio incondicional; aos meus avós paternos, Carlos e Martha, pelo carinho que sempre terão por mim; aos meus avós maternos Munir e Joaquina, pela compreensão e amor ao longo dos anos; a minha irmã Laís, por sempre estar ao meu lado, e a minha orientadora Luciana pela infinita paciência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar sempre iluminando meu caminho e me abençoando.

À minha mãe Maria Helena, meu exemplo de vida, pela criação e carinho em todos os momentos da minha vida.

Ao meu pai Antônio, meu exemplo de força, pelo companheirismo, amor e proteção que sempre dedicou a mim.

À minha amada irmã Laís, que sempre me apoiou e ajudou incondicionalmente.

Aos meus avós paternos, Carlos e Martha, que tenho certeza de onde eles estiverem estarão olhando por mim.

Aos meus avós maternos, Munir e Joantina, pelo afeto, carinho e amor ao longo desses anos.

Aos meus tios e tias, primos e primas, pela amizade, companheirismo e pelos momentos únicos e felizes que sempre proporcionaram.

À minha orientadora Luciana, pela sua paciência, fundamental para a conclusão deste trabalho, com sua tranquilidade e orientação nos meus estudos.

Ao corpo docente do Curso de Direito, pelo conhecimento, atenção e acessibilidade quando precisei.

Aos meus colegas de curso, pelo apoio de todas as horas nestes cinco anos.

Aos amigos da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Juiz de Fora – MG, pela oportunidade, amizade e coleguismo nestes três anos muito importantes em minha vida.

A todos os meus amigos e amigas, que direta ou indiretamente, sempre contribuíram para meu crescimento.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar como uma forma de efetivação de um direito mínimo existencial pode vir a ser desvirtuada. Na civilização humana, a religião é constante garantia de uma melhor condição de vida psíquica para o indivíduo. Há uma efetivação que garante referido direito a religião que é a imunidade dos templos religiosos. Porém, existe um desvirtuamento no tocante a imunidade dos templos religiosos, e não há fiscalização efetiva para se garantir que não ocorra tal fato. É preciso uma maior coação do poder público para que este importante direito que garante a crença no Brasil não seja insustentável.

Palavras-chave: Mínimo-existencial, religiosidade, imunidade tributária.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL	11
2.1 A religião como um suporte psicológico necessário à qualidade de vida de um Indivíduo	15
3 O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA AO MÍNIMO EXISTENCIAL	17
4 A QUESTÃO DOS TEMPLOS RELIGIOSOS	23
4.1 Distorções na finalidade da imunidade tributária dos templos religiosos	25
4.2 Criação dos templos para consecução da imunidade	27
4.3 Atuação das autoridades para coibir esta prática	28
5 CONCLUSÃO	30
6 REFERÊNCIAS	32
ANEXO A - PARECER: PGFN/CAT/Nº 2137/2010	34

1 INTRODUÇÃO

Esta dissertação busca mostrar o desvirtuamento ocorrido com a consecução da imunidade tributária aos templos religiosos de qualquer culto.

Parte-se da premissa que a religião no Brasil é profundamente enraizada na sociedade. De fato, a religião é algo marcante no país, desde a sua consolidação, ainda como colônia de Portugal.

“Em muitas propriedades rurais mais abastadas, próximas às casas-grandes dos engenhos de açúcar, era comum a construção de uma capela ou ermida, onde um sacerdote residente ou de fora prestava assistência religiosa aos senhores e à escravaria e agregados. Questão de status e cumprimento das obrigações religiosas. Segundo o levantamento realizado pelo Instituto de Patrimônio Artístico e Cultural da Bahia (IPAC), de um total de trinta propriedades coloniais do Recôncavo, entre engenhos, fazendas e casarões, 25 contavam com a capela, a maioria delas situadas no interior da casa-grande, seja contígua à varanda, logo na entrada do imóvel, seja na parte central da mesma. Alguns engenhos mais abastados construíam suas capelas no alto de um morro próximo à moradia, funcionando, de fato, quase como matriz de freguesia” (MOTT, 1997, p. 168).

É certo que, os laços do Brasil com o catolicismo são marcantes, até pelo fato de tal religião ter sido, por muitos anos, a oficial do Estado, enquanto este manteve um regime monarquista.

Porém, com a proclamação da República, dá-se liberdade de crença aos cidadãos. O país pôde então ter diversas crenças diferentes. Contudo, as fortes marcas religiosas na história fazem com que quase todos os indivíduos possuam uma crença, sendo este então um direito fundamental da população.

No que tange a este estudo, será utilizado como marco teórico a análise do direito ao mínimo existencial, que é uma extensão dos direitos fundamentais, e demonstra a existência de direitos mínimos às condições humanas que garanta uma relevante qualidade de vida, seja social, cultural ou psicológica aos indivíduos, sendo a religião, como exemplo, um desses direitos mínimos existenciais, uma vez que segundo Torres (2009, p. 36): “Não é qualquer direito mínimo que se transforma em mínimo existencial. Exige-se que seja um direito a *situações existenciais dignas*.”

A liberdade de crença, então, é um direito mínimo existencial, garantia fundamental para a qualidade de vida e para o bem-estar psicológico dos cidadãos brasileiros.

“Os mínimos sociais, expressão escolhida pela Lei nº 8.742/93, ou mínimo social (*social minimum*), da preferência de John Rawls, entre outros, ou mínimo existencial, de larga tradição no direito brasileiro e no alemão (*Existenzminimum*), ou direitos constitucionais mínimos, como dizem a doutrina e a jurisprudência americanas, integram também o 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.” (TORRES, 2009, p. 35).

Sendo assim, a Constituição deve efetivar este direito de alguma forma. E a forma encontrada em nosso texto maior foi a de conceder imunidade tributária para os templos religiosos de qualquer culto, em seu artigo 150, VI, “b”. Desta maneira, auxilia a existência da religiosidade no país, e, garante a liberdade de crença.

Tal imunidade foi concedida com maior facilidade também pelo fato de não serem os templos religiosos entidades que visam o lucro.

Nos ensinamentos de Amaro (2003), as imunidades se fundamentam na preservação de valores constitucionais relevantes, por exemplo, a atuação de entidades assistenciais, a liberdade de cultos religiosos, o acesso à informação e a liberdade de expressão. Desta forma, ignora-se a eventual ou efetiva capacidade econômica desta situação ou pessoa, proclamando-se a “não-tributabilidade” das pessoas imunes.

Contudo, é analisada nesta dissertação, a existência de certos desvirtuamentos em relação à consecução da imunidade dos templos religiosos. Tenta-se mostrar que existem concessões de templos com a única finalidade de não se pagar impostos. E as autoridades competentes são omissas a esta questão.

Sendo assim, o estudo se realiza através de uma análise jurídico-descritiva, haja vista que se busca decompor o problema do desvirtuamento da imunidade dos templos religiosos frente ao Direito ao Mínimo Existencial da obra de Ricardo Lobo Torres (2009) aplicada à questão da liberdade de exercício do culto como direito fundamental inerente a questão da qualidade de vida.

Quanto à técnica de pesquisa, opta-se pela documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários, como legislação e jurisprudência; quanto dados secundários, como livros e artigos.

O presente trabalho é composto de cinco capítulos, sendo que no próximo capítulo se fará uma análise do direito ao mínimo existencial, fundamentando o que é o mínimo existencial e a importância que os direitos mínimos a condição de vida humana possuem. E ainda, dentro deste capítulo será abordado o fato da religião ser um suporte psicológico necessário à qualidade de vida de um indivíduo.

No terceiro capítulo, será trabalhado o princípio da imunidade tributária como garantia ao mínimo existencial, buscando demonstrar como a imunidade é uma efetivação do direito ao mínimo existencial.

Já no quarto capítulo, adentra-se a questão dos templos religiosos, que visa demonstrar a importância da religião para os brasileiros e a sua conseqüente inserção na sociedade como direito mínimo existencial. No mesmo capítulo, será abordado: as distorções na finalidade da Imunidade Tributária dos Templos Religiosos, a Criação de templos para a consecução da imunidade, e ainda, a atuação da autoridade para coibir tal prática.

Por fim, este trabalho busca mostrar que há uma omissão das autoridades responsáveis, no tocante a consecução da imunidade tributária aos templos religiosos. Existe uma grande facilitação para a abertura de um templo e, sendo assim, pode simplesmente constituí-lo com a finalidade de não se pagar impostos.

2 O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

“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).

A citação acima resume muito bem o que é de fato o direito ao mínimo existencial, tema hoje muito discutido no Direito, e com um extenso histórico a respeito de sua existência na sociedade.

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).

Entre as mais relevantes características da Teoria do Mínimo Existencial encontram-se as de ser normativa, interpretativa, dogmática e vinculada à moral.

É normativa porque não se preocupa com a explicação de fenômenos, à moda das ciências sociais da realidade, mas com a explicação da concretização, eficácia e validade do mínimo existencial.

É interpretativa, uma vez que projeta conseqüências sobre a interpretação dos direitos fundamentais. A natureza interpretativa acompanha hoje, de modo geral, a própria ciência do direito.

É dogmática, porque lhe interessa concretizar os direitos fundamentais a partir de suas fontes legislativas e jurisprudenciais. É bem verdade que o mínimo existencial não necessita, para a sua concretização, da *interpositio legislatoris*, pois tem sua fonte de legitimidade na própria Constituição. Mas, sendo nossa atual sociedade mais complexa, os direitos fundamentais podem se aperfeiçoar nas Constituições dos Estados-membros e na própria legislação, principalmente para a proteção positiva dos direitos da liberdade, neles incluído o mínimo existencial. A via jurisdicional completa o quadro das garantias institucionais do mínimo existencial.

Por último, podemos dizer que a teoria do mínimo existencial está intimamente vinculada à moral, até porque os próprios direitos fundamentais estão vinculados aos princípios morais ou aos direitos morais. Parte-se daí que a teoria dos direitos fundamentais, onde se inclui o mínimo existencial, é um dos caminhos para a própria legitimação dos direitos fundamentais.

“O problema do mínimo existencial se confunde com a questão da pobreza e tem importância muito grande na história da fiscalidade moderna.

No Estado Patrimonial os pobres não eram imunes aos tributos. Daí resultava uma estrutura impositiva essencialmente injusta, prejudicial à liberdade e à dignidade do homem e permanentemente deficitária, pelo pequeno aporte de recursos dos impostos indiretos pagos pela população carente. Incumbia à Igreja, com uma parcela dos dízimos, e aos cristãos ricos dar assistência social aos pobres, o que acabou por gerar o estímulo a mendicância.” (TORRES, 2009, p.3).

Relevante ressaltar que na Idade Média, período que se entende antecessor do Estado Patrimonialista, e herança deste, é predominante na Europa um sistema econômico feudal. O Estado não está centralizado e as nações caminham nas mãos dos senhores feudais. Sendo assim, não existia a incidência de tributos, mas sim de valores pagos pelos aldeões, que trabalhavam em regime de servidão nos feudos, de sua produção para os senhores feudais. A classe nobre, então, não pagava prestação alguma e recebia parte da produção servil. Essa incidência cobrada dos servos não tinha valor certo, e acabava por retirar a maior parte da produção para o senhorio. O servo, nesta época, conseguia para si apenas o suficiente para o seu sustento.

Mas, como no Estado Patrimonialista, a mesma nobreza concedia assistência social ao camponês.

“É uma classe de prestígio, preocupada em manifestar sua posição, particularmente por um comportamento social e religioso, a liberdade. A distribuição de benefícios aos indivíduos, e sobretudo aos grupos religiosos, às abadias, aos santos, é a manifestação principal da nobreza.” (LE GOFF, 2007, p.81).

Mesmo com as mudanças ocorridas na transição da Idade Média para a Moderna, com a centralização do poder estatal, e a ascensão do Estado Patrimonial, continua a se exigir prestações dos humildes, que agora pagam tributos ao Estado, conforme frisou Torres (2009). E a nobreza, no caso os cristãos ricos, juntamente com a Igreja continuam a prestar a assistência social aos pobres. Percebe-se a importância de se compreender o período anterior a Idade Moderna, pois, estruturalmente, o Estado Patrimonial descende dele.

“O relacionamento entre a fiscalidade eclesiástica e os pobres está intimamente ligado ao elogio da pobreza e à condenação da riqueza feitos pela Escolástica. Tal atitude se inverterá a partir do iluminismo e do liberalismo, transferindo-se a assistência à pobreza para o Estado, imunizando-se o mínimo existencial contra os tributos e incentivando-se a riqueza suscetível de imposição fiscal.” (TORRES, 2009, p.4).

Cabe ressaltar que é na ótica desta época, no iluminismo principalmente, que com os ideais de igualdade, liberdade e fraternidade se questiona a incidência da tributação aos

pobres, observando que tal incidência tiraria a liberdade do indivíduo, e assim passa-se a imunizar o mínimo existencial.

“No Estado de Polícia – época de transição – alteram-se aquelas concepções: procura-se aliviar a tributação dos pobres e transferir para o Estado a sua proteção. Inicia-se a defesa da progressividade da tributação, limitada, porém, pela imunidade do mínimo existencial, com a retirada do campo da incidência fiscal daquelas pessoas que não possuem riqueza mínima para o seu sustento.” (TORRES, 2009, p.4).

“No Estado Fiscal de Direito a imunidade do mínimo existencial aos impostos adquire maior vigor com a doutrina liberal e a teoria da tributação progressiva.” (TORRES, 2009, p.6).

Hoje em dia, no Estado Democrático de Direito, aprofunda-se a meditação sobre o mínimo existencial, sob a ótica da teoria dos direitos humanos e do constitucionalismo.

Porém, referido direito não está expresso na Carta Magna deste país. A Constituição de 1988 não o proclama em cláusula genérica e aberta, senão que se limita a estabelecer que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III), além de imunizá-lo em alguns casos contra a incidência de tributos (art. 5º, itens XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, art. 153, § 4º, etc.).

Sendo a proteção do mínimo existencial pré-constitucional, ela acaba por se ancorar na ética e se fundamentar na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana. Do ponto de vista de sua estrutura normativa, o mínimo existencial não é valor nem princípio, mas regra jurídica.

“O mínimo existencial é *regra*, porque se aplica por subsunção, constitui direitos definitivos e não se sujeita à ponderação.” (TORRES, 2009, p.84).

”Jellinek construiu a doutrina do *status* para sistematizar os direitos públicos subjetivos e indentificar a pluralidade de relações entre o estado e o indivíduo. Quatro são os *status*, que compreendem “as condições nas quais pode se encontrar o indivíduo como membro do Estado”: a) *status subiectionis*, no qual é excluída a autodeterminação, pois a personalidade é sempre relativa e limitada: b) *status libertatis*, no qual o membro do Estado é senhor absoluto, livre do *imperium*: c) *status civitatis*, que se apresenta como o fundamento do complexo de prestações estatais no interesse individual; d) *status activae civitatis*, no qual o indivíduo é autorizado a exercer os direitos políticos. Conclui Jellinek: “prestações ao Estado, liberdade frente ao Estado, pretensão contra o Estado, prestação por conta do Estado são os pontos de vista dos quais pode ser considerada a situação do direito público do indivíduo”.” (TORRES, 2009, p.179).

Deve-se entender que a teoria do *status* citada por Torres (2009), possui cunho positivista. Ela está ligada apenas com o caráter de Direito formal do Estado e a concepções individuais do sujeito para com o Estado. Primordialmente, determinada teoria não atentou para direitos naturais e fundamentais do cidadão.

“Com o advento do Estado Democrático (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco), a partir da década de 1990, aproximadamente, a doutrina do *Status* continua a ser utilizada pelos juristas para determinar as relações entre o Estado e os cidadãos. Isensee estabelece com mestria a diferença entre o *status positivus libertatis* e o *status positivus socialis*. Alexy salienta a necessidade da inclusão de aspectos materiais ao lado dos formais e afirma que o problema do conteúdo do *status* negativo se resolve com a introdução do conceito de “*status* negativo jusfundamental” (*negativen grundrechtlichen Status*), que compreende a totalidade daquilo que está liberado ao cidadão em virtude de “normas permissivas jusfundamentais” (*grundrechtlicher Erlaubnisnormen*).” (TORRES, 2009, p.180).

Nota-se, então, que principalmente com o declínio do positivismo, e a aceitação da existência de direitos humanos fundamentais para a vida dos indivíduos no meio, é dada à teoria do *status* um caráter negativo. Isso quer dizer que existem *status* inalteráveis por qualquer Estado. Não pode haver intervenção estatal neste *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).

No caso, o mínimo existencial, no que tange a sua inserção na teoria dos *status*, está inserido como negativo, por ser exatamente um direito fundamental, e estar diretamente ligado a ele. Porém, faz parte também do positivo, pois é pré-constitucional, e necessita de prestações estatais positivas para ser garantido.

“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).

O *status positivus* se divide em *libertatis* e *socialis*, sendo o primeiro a efetivação de garantias à liberdade do indivíduo, positivadas pelo Estado, este tendo papel de garantir através da polícia, forças armadas, etc. um bem estar social. Já o segundo, é a positivação dos

direitos sociais, onde se enquadram: o bem-estar social, e as questões de um bem-estar psicológico para que o indivíduo tenha uma vida digna. Ou seja, o Estado acaba por dar um suporte social e psíquico ao seu povo, visando atender as necessidades mínimas, o mínimo existencial, para a felicidade e o bem-estar das pessoas.

2.1 A religião como um suporte psicológico necessário à qualidade de vida de um indivíduo

Existem necessidades mínimas fundamentais para um bem-estar psicológico de um indivíduo dentro da sociedade. E a religião, sem dúvida alguma é um mínimo existencial que está relacionado com o referido bem-estar. A crença de um indivíduo é um suporte muitas vezes essencial para a sua felicidade. A religião, então, é um direito fundamental para se assegurar uma melhor qualidade de vida às pessoas.

“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).

Historicamente, este país está vinculado à religião. Desde o princípio da existência do Brasil, ainda como colônia de Portugal, que a religião se faz presente no cotidiano brasileiro.

“No Brasil colonial, seguindo o costume português, desde o despertar o cristão se via rodeado de lembranças do Reino dos Céus. Na parede contígua à cama, havia sempre algum símbolo visível da fé cristã: um quadrinho ou caixilho com gravura do santo anjo da guarda ou do santo anomástico; uma pequena concha com água benta; o rosário dependurado na própria cabeceira da cama. Antes de levantar-se da cama, da esteira ou da rede, todo cristão devia fazer imediatamente o sinal-da-cruz completo, recitando a jaculatória: “Pelo sinal da santa cruz, livrai-nos Deus nosso Senhor, dos nossos inimigos. Em nome do Padre, do Filho e do Espírito Santo, amém.” Os mais devotos, ajoelhados no chão, recitavam quando menos o bê-á-bá do devocionário popular: a ave-maria, o pai-nosso, o credo e a salve-rainha. Orações que via de regra todos sabiam de cor, inclusive os suspeitos ou convencidos de heterodoxias atinentes à Santa Inquisição, pois ao serem inquiridos nos cárceres secretos do Santo Ofício, um dos primeiros “exames” a que se submetiam todos os presidiários era recitar as citadas orações, acrescidas dos dez mandamentos da Lei de Deus e dos cinco preceitos da Lei da Igreja. A quase-totalidade dos colonos do Brasil presos pela Inquisição de Lisboa desincumbiram-se perfeitamente de tal prova, resvalando contudo, alguns poucos, sobretudo nos mandamentos da Lei da Igreja.” (MOTT, 1997, p.164- 165).

É claro que culturalmente está o Brasil muito ligado à igreja Católica, a qual já foi inclusive religião oficial do país. Porém, este é um país eclético, e sempre existiram crenças e cultos diferentes e em alguns casos não-cristãos. Com a proclamação da República, o catolicismo deixa de ser a religião do Estado e este passa a ser laico, aceitando a diversidade das religiões.

A concessão de imunidade tributária aos templos religiosos é, então, a garantia que o constituinte deu à liberdade de crença no Brasil. É um auxílio para a criação e manutenção dos templos para que se viabilize um direito ao mínimo existencial ligado ao bem-estar social.

É fato que o Estado deve sim buscar a máxima efetivação do direito ao mínimo existencial, e, neste caso, auxiliar os indivíduos a buscarem uma religião. Tal imunidade é, então, uma garantia ao direito ao mínimo existencial, como fundamentado anteriormente, e deve ser preservada. E para isso, o estado não deve só mantê-la, mas primar pela sua correta utilização, impedindo os desvirtuamentos que um dia podem colocar em risco a sua viabilização.

3 O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA AO MÍNIMO EXISTENCIAL

Como frisado por Torres (2009), a eficaz maneira de efetivar o direito ao mínimo existencial são as consolidações das imunidades na Constituição. Através delas, o Estado consegue garantir positivamente este direito, que como foi falado no capítulo anterior, não pode ser objeto de intervenção, e ao mesmo tempo deve haver prestações estatais positivas. É através da imunidade tributária que se protege o *status negativus* do mínimo existencial.

Segundo Torres (2009), para se entender melhor as imunidades tributárias deve-se, primeiramente, notar que em alguns países a proteção do mínimo existencial se faz sob a nomenclatura de isenção. Porém, isso não desnatura a imunidade, porque elas, de um modo geral recebem o apelido de isenção, especialmente na Europa, mas lhe é reconhecido *status* próprio pela doutrina e jurisprudência em questão.

Existem imunidades explícitas e implícitas em nossa Carta Maior. As implícitas são aquelas que não há 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, estamos diante de proteções negativas do mínimo existencial asseguradas pelo mecanismo da imunidade. Segundo Torres (2009), não é caráter relevante que a legislação ordinária, ao arguí-la nomeie-a de isenção. Pois a imunidade é, de fato, caracterizada pela circunstância de ser uma predicação dos direitos à liberdade e possuir um fundamento pré-constitucional, e não é a fonte simplesmente formal e imediata que promana, como pensam os positivistas.

O mínimo existencial familiar é outra imunidade que está implícita em nossa Constituição Federal de 1988. Não há garantia expressa textualmente alguma que o garanta de forma objetiva, porém, segundo Torres (2009), o imposto de renda não incide sobre o mínimo

existencial familiar. Neste caso, a imunidade se faz em forma de isenção da faixa mínima de renda, abatimento para os filhos e de isenções para os velhos.

“O imposto de renda não incide sobre o mínimo imprescindível à sobrevivência do declarante. Cuida-se de imunidade do mínimo existencial, embora apareça na lei ordinária, posto que remonta às fontes constitucionais. É todavia paradoxal, por proteger pobres e ricos dentro do limite necessário à defesa da liberdade.” (TORRES, 2009, p.188).

Podemos salientar que o imposto de renda não incide sobre o mínimo imprescindível à sobrevivência do declarante. Então, é na verdade uma imunidade do mínimo existencial, mesmo aparecendo na lei ordinária, porque sua essência possui caráter constitucional.

Referido imposto também deixa de incidir sobre as quantias necessárias à subsistência dos dependentes. Segundo Torres (2009), o abatimento para os filhos é mera imunidade tributária, embora apareça na legislação infraconstitucional, eis que protege as condições mínimas de existência, nada tendo que ver com a capacidade contributiva ou com privilégios fiscais.

A imunidade do imposto de renda aos velhos é atualmente uma imunidade implícita na Constituição. Porém, ela já fora assegurada, art. 153, § 2º, II, da CF, revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98. Torres (2009) acredita ser a referida revogação inconstitucional, pois a imunidade dos idosos, ancorada nos direitos humanos, é cláusula pétrea, insuscetível de modificação por emenda constitucional. “Enquanto não recupera a visibilidade, subsistirá como imunidade implícita.” (TORRES, 2009, p.190).

Por fim, temos a moradia como direito mínimo existencial implícito. Entendo que a moradia é direito fundamental, integrando-se ao mínimo existencial, no que tange aos indigentes e sem-tetos, e sendo assim, necessita que o Estado intervenha para que se possa garanti-lo.

“No que tange à incidência do IPTU, dela devem ser excluídas, em homenagem ao mínimo existencial, as moradias das pessoas de baixa renda, dos favelados, dos idosos proprietários de um único imóvel que tenham proventos pouco significativos e de outras pessoas em situação semelhante. As isenções (*rectius*: imunidades) dos impostos prediais em favor dos pobres são garantias também em Portugal e em diversos outros países.” (TORRES, 2009, p.192-193).

Outras imunidades do mínimo existencial aparecem explicitamente no texto constitucional. São as imunidades explícitas. Nelas, pode-se enquadrar o acesso à justiça e defesa de direitos, à assistência social, às instituições de educação, partidos políticos e, principalmente, no nosso caso aqui em questão, os templos religiosos de qualquer culto. Porém, antes de entrarmos na questão dos templos religiosos, abordaremos um panorâmico

sobre as instituições de educação e de assistência social, pois estas estão intimamente ligadas a questões existenciais mínimas primárias, e que ajudarão a entender melhor a questão da imunidade para os templos.

“A não-incidência constitucional sobre as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos configura mera imunidade tributária.” (TORRES, 2009, p.198).

Referida imunidade possui amparo explícito na constituição, tal qual os templos religiosos.

O art. 150, VI, “c” protege a educação, a cultura, a saúde e a assistência social, que, em sua estrutura, constituem direitos humanos mínimos para a vida, inalienáveis e imprescritíveis, mesmo estes estando implícitos no elenco do art. 5º da Constituição Federal.

“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).

Porém, como frisa Machado (2002), a imunidade referida à alínea “c” do inciso VI, do artigo 150 da Constituição é condicionada. É preciso que determinadas entidades imunizadas não possuam fins lucrativos.

Existem determinações que estas entidades devem atender, 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.

Obviamente que a questão de não possuir fins lucrativos quer dizer que os imunizados não podem possuir receitas.

“Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.” (MACHADO, 2002, p.251)

A maneira encontrada na forma da Lei para que se comprove o regular cumprimento das exigências é a escrituração contábil. Caso a entidade gozadora do benefício deixe de observar o que é devido, esta terá sua imunidade suspensa.

Deve-se entender que o conceito de instituição é amplo, abrangendo assim as entidades que se instituem-se ou constituem-se como fundações, associações, sociedades civis sem fins lucrativos, etc.

O conceito de educação no tocante as instituições que a suportam e conseqüentemente também são imunes é da mesma forma amplo. Compreende então tanto a educação formal, curricular, quanto a extracurricular, como cursos de idiomas, etc. Instituições culturais, mesmo que não possuam a proposta de fornecer instrução, como museus, bibliotecas e teatros também são imunizados pelo art. 150, VI, “c” da Constituição Federal.

Abrange também as instituições *culturais*, que não se proponham precipuamente a fornecer instrução, como sejam os museus, as bibliotecas, os teatros, etc. O conceito de educação corresponde à idéia de *Bildung*, de formação integral da personalidade, que deve ser amparada pelo Estado Cultural. Excluem-se, todavia, do campo da garantia constitucional, os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer, aos quais podem ser concedidas isenções por leis ordinárias, que hoje passam a exhibir a conotação de privilégios odiosos.” (TORRES, 2009, p.204).

Vemos, então, que apesar do conceito das instituições imunizadas no tocante à referida imunidade ser amplo, existe uma fiscalização da Lei em relação ao que e como deve ser imunizado e efetivado tal benefício.

Há, de fato, uma efetiva fiscalização no tocante a imunidade conferida a assistência social e as outras instituições que se afirmam na alínea “c” do inciso VI, do artigo 150 da Constituição. Não é fácil conseguir tal imunidade de forma desvirtuosa.

“*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 á vida comunitária.” (TORRES, 2009, p.204).

Portanto, há também uma referência clara ao que é uma instituição de assistência social que pode ser imunizada. De fato, é gritante a efetiva imposição da lei em relação às instituições, não sendo fácil ocorrer erros nas consecuições das imunidades relativas à esta alínea.

No caso das imunidades que estão explicitamente distinguidas no âmbito da Constituição Federal, estas visam proteger necessidades básicas do cidadão comum. Entre essas necessidades, como já foi mostrado anteriormente, está o direito ao mínimo existencial. Entende-se que nos casos expostos acima, há uma proteção ao que é consensual para as pessoas, de serem seus direitos básicos para viver.

Partindo-se de um ponto de vista mais prático, nas palavras de Amaro (2003), a imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Fundamentalmente, as imunidades nada mais são do que a preservação de valores que são reputados relevantes na sociedade pela Carta Maior, que faz com que se ignore a capacidade econômica, eventual ou efetiva, revelada pela pessoa, ou na situação, proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, uma ausência de determinada tributação as pessoas ou situações imunes.

“Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar.” (AMARO, 2003, p.149).

Um exemplo clássico para exemplificar a citação de Amaro acima, é a questão dos livros, imunidade não frisada aqui, mas que está prevista na alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, onde mesmo que em regra, a União tribute através do IPI os produtos industrializados, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos não é tributável, é imune aos impostos.

“As imunidades são definidas em função de *condições pessoais* de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (p. ex., a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades serem definidas em função do *objeto* suscetível de ser tributado (p. ex., o livro é imune), ou de certas *peculiaridades da situação objetiva* (p. ex., um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades *subjetivas* (atentas às condições *pessoais* do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades *objetivas* (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de *tributabilidade* e se enquadra na exceção que é a *imunidade*).” (AMARO, 2003, p.150).

Como foi mostrado, as imunidades estão espalhadas pelo texto constitucional ou então nem aparecem explícitas no texto maior. Porém, boa parte delas encontram-se na seção

atinente às “Limitações do Poder de Tributar” (artigos. 150 a 152 da CF), que é o caso dos templos religiosos, que veremos a seguir.

4 A QUESTÃO DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

Desde o início da colonização portuguesa no Brasil, a religião é presença constante na sua história e na sua formação. Isso se deve em sua grande parcela à Igreja Católica, presença fundamental no Estado português e conseqüentemente na colonização brasileira. Não coincidentemente, o primeiro nome dado ao Brasil pelos portugueses foi “Terra de Vera Cruz” e o primeiro sinal de que havia terra percebido pelos portugueses foi um monte que estes o denominaram “Monte Pascoal”, em alusão a páscoa, por ter sido referido monte avistado na época desta, mais precisamente em vinte e dois de abril de mil e quinhentos.

Neste ponto, deve-se entender a religiosidade em Portugal e a conseguinte religiosidade que esta antiga metrópole estabeleceu durante um longo período de colonização em terras brasileiras, que perdurou do ano de mil e quinhentos a mil oitocentos e vinte e dois, e que enraizou o cristianismo e principalmente a fé até os dias atuais.

Em Portugal, os tempos que antecederam a descoberta do Brasil, mais precisamente na Idade Média deste país, foram tempos de conflitos religiosos entre católicos e mouros (muçulmanos de pele escura). Estes muçulmanos dominaram a Península Ibérica no período. Porém, durante a ocupação moura, podemos notar que não foi um período total de conflitos.

“O famoso sociólogo brasileiro Gilberto Freyre e os seus discípulos salientaram que a longa dominação árabe na Península habituou muitos dos habitantes cristãos a considerarem o escuro Mouro ou Árabe como socialmente superior. A morena mulher moura era também considerada um tipo invejável de beleza e de atrativo sexual, como provaria a duradoura popularidade que os contos populares da *Moura Encantada* tiveram entre os camponeses portugueses iletrados. Daí até à tolerância racial, alegam esses sociólogos, não ia senão um passo. Estava assim explicada a tendência dos Portugueses e, em menor grau, dos Espanhóis, para não praticarem a segregação racial. É de admitir que os séculos durante os quais cristãos e muçulmanos lutaram pelo domínio da Península não foram épocas permanentes de intolerância religiosa nem de guerra. O campeão castelhano El Cid Campeador e o seu equivalente português Geraldo sem Pavor tanto serviram governantes cristãos como muçulmanos, consoante as ocasiões. Houve mesmo um período, no século XII, em que os ritos cristãos, os muçulmanos e os judeus eram celebrados no mesmo templo – a Mesquita de Santa Maria La Blanca, em Toledo.” (BOXER, 1969, p.20).

É compreensível então, que a forma colonizadora estabelecida no Brasil foi de conversão dos povos pré-colombianos aqui estabelecidos para o catolicismo. É notório que a religião, a partir daí, adquire profundas raízes na sociedade brasileira, presentes até os dias contemporâneos.

Ao proclamar sua Independência em mil oitocentos e vinte e dois, o Brasil adotou como religião oficial do Estado o catolicismo, consoante ao artigo 5º da Carta Magna de 1824, que apontava a religião “Catholica Apostólica Romana” como a Religião do Império.

Nesta época, era proibido que existissem cultos a outras religiões de forma oficial, tolerava-se outras liturgias, desde que o culto fosse feito em locais domésticos ou particular, em locais próprios para tal, sem poder ser exercido em lugares públicos.

Quando é proclamada a república, o Brasil passa a ter um Estado laico, sem religião oficial. Porém, devido à grande religiosidade que o país apresenta desde as suas origens, não o faz deixar de ser teísta. No próprio preâmbulo da atual Constituição Federal é feita menção à proteção de Deus sobre os representantes do povo brasileiro, partindo da premissa de que o Estado brasileiro acredita em um Deus. O fato de o país ser laico, não adotar uma religião, não significa que ele é ateu. A República do Brasil ampara em sua Carta Maior a liberdade de cultos de qualquer gênero dentro de seu território.

Partindo desta premissa, pelo caráter religioso que o povo brasileiro possui enraizado durante toda a sua história foram garantidos e imunizados pela Constituição Federal de 1988, os templos religiosos de qualquer culto, nos artigos 5º, VI e 150, VI, “b”.

Não é permitido que se institua impostos sobre qualquer coisa que seja ligada ao exercício da atividade religiosa no Brasil.

“Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto*. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto.” (MACHADO, 2002, p.249-250).

Esta imunidade está também ligada ao mínimo existencial. Como demonstrado, as questões de saúde, a educação e a assistência social são explicitamente imunizadas pela Carta Magna, por se tratarem de direitos a condição mínima da existência humana. Em uma nação cujo 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. Para o povo brasileiro no geral, a religião é um mínimo existencial psicológico para se viver. É garantir o direito das pessoas a fé.

Em muitos casos inclusive, a religião serve como suporte para que pessoas com problemas como vícios em geral, conflitos familiares, etc. consigam superar seus obstáculos. É fato que o homem busque auxílio “em algo maior”, em Deus quando está com problemas.

Neste caso, a religião está intimamente ligada à liberdade. Liberdade de escolher ter uma crença e escolher qual a crença. Liberdade de culto. E a liberdade é um direito fundamental, é um mínimo existencial.

“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 exhibe 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 exhibe 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.” (TORRES, 2009, p.39-40).

4.1 Distorções na finalidade da Imunidade Tributária dos Templos Religiosos

Como frisado anteriormente, é assegurado o livre exercício dos cultos religiosos, estabelecido no art. 5º, inciso VI, da Constituição Federal, pois se considera referido direito como fundamental a vida de um indivíduo, um direito ao mínimo existencial na sociedade brasileira. E compreende também o fato de o Estado brasileiro ser considerado laico e teísta. Sendo assim, a forma que o constituinte assegurou a efetivação deste direito foi com a consecução de imunidade para os templos.

A ausência da imunidade sobre os templos religiosos seria uma barreira para a realização dos cultos, dificultando a livre manifestação de crença, ferindo um direito ao mínimo existencial.

Porém, a incidência de impostos sobre bens da Igreja pode ocorrer, desde que estes bens não sejam instrumentos do culto.

“Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto*. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.” (MACHADO, 2002, p. 250).

Então, é notório salientar que o objeto que a imunidade concedida visa proteger, o mínimo existencial aqui estabelecido, é o culto religioso, e não a instituição que o exerce.

É verdade que no texto da Constituição, está vedada a instituição de impostos sobre “templos de qualquer culto”, e não ao culto em si, mas o constituinte observou que seria difícil garantir a liberdade de culto sem que se imunizasse algo material, daí a imunidade ter recaído sobre os templos, obviamente entendidos que estes são os locais onde se realizam os cultos.

No entanto, a imunidade dos templos religiosos, assim como as recaídas sobre partidos políticos, instituições de ensino e assistência social, previstas no art. 150, VI, “c”, da CF, parte da premissa que referidas instituições não possuem fins lucrativos.

“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).

As palavras de Amaro (2003) levam a uma reflexão sobre o Código Tributário Nacional. Em seu artigo 9º, IV, é expressa a vedação de cobrança de impostos sobre determinados entes e objetos, igualmente aos encontrados no artigo 150, VI, da Constituição Federal, tendo na alínea “b” os “templos de qualquer culto”, e na “c” os partidos políticos etc. Porém, ao estabelecer, em seu artigo 14, os requisitos que estas entidades devem observar, o CTN se refere apenas ao disposto na alínea “c”, ou seja, ao “patrimônio, a 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.

Dessa maneira percebe-se que há uma omissão por parte da lei em relação à questão dos templos religiosos. Mesmo o caráter de ambas as consecuições de imunidades serem semelhantes em suas finalidades, não são exigidas muitas observações positivas por parte da administração pública no que se refere aos templos.

Sendo assim, a facilidade de ocorrer um desvirtuamento em relação à finalidade da imunidade aos templos religiosos é consideravelmente grande. 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.

Então, deve a autoridade pública, sendo a lei omissa no tocante aos templos religiosos, verificar e questionar a abertura de templos. 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 atuar.

4.2 Criação de templos para a consecução da imunidade

Existe uma facilidade em se abrir um templo religioso, conforme foi demonstrado anteriormente. É relevante frisar que o Código Tributário Nacional se omite na questão de exigir determinadas especificidades para a concessão da imunidade dos templos religiosos, enquanto que, em seu artigo 14, subordina os partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, a observância dos requisitos citados neste artigo.

Obviamente, deve-se salientar que não se trata de a administração pública colocar a imunidade dos templos religiosos subordinada aos mesmos requisitos enumerados nas alíneas do artigo 14 do CTN. Mas sim, de se criar requisitos específicos para que este suposto desvirtuamento da imunidade dos templos possa ocorrer.

O jornalista da Folha de São Paulo, Schwartzman (2009) fez uma matéria a respeito desta facilidade de se abrir um templo religioso no Brasil, intitulada de “Heliocentrismo”.

“Eu, Claudio Angelo, editor de Ciência da Folha, e Rafael Garcia, repórter do jornal, decidimos abrir uma igreja. Com o auxílio técnico do departamento Jurídico da Folha e do escritório Rodrigues Barbosa, Mac Dowell de Figueiredo Gasparian Advogados, fizemo-lo. Precisamos apenas de R\$ 418,42 em taxas e emolumentos e de cinco dias úteis (não consecutivos). É tudo muito simples. Não existem requisitos teológicos ou doutrinários para criar um culto religioso. Tampouco se exige número mínimo de fiéis. Com o registro da Igreja Heliocêntrica do Sagrado Evangelho e seu CNPJ, pudemos abrir uma conta bancária na qual realizamos aplicações financeiras isentas de IR e IOF. Mas esses não são os únicos benefícios fiscais da empreitada. Nos termos do artigo 150 da Constituição, templos de qualquer culto são imunes a todos os impostos que incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com suas finalidades essenciais, as quais são definidas pelos próprios criadores. Ou seja, se levássemos a coisa adiante, poderíamos nos livrar de IPVA, IPTU, ISS, ITR e vários outros "Is" de bens colocados em nome da igreja.”(SCHWARTSMAN, 2009)

Vê-se claramente em suas palavras que ele não teve dificuldade alguma em abrir sua igreja, que sequer possuía um culto realmente sério, e facilmente se viu “livre” de pagar impostos que são de sua atribuição.

Prova-se aqui que o desvirtuamento no tocante a imunidade tributária auferida para os templos religiosos. A princípio o que seria uma efetivação de um direito mínimo existencial está se estendendo a uma facilidade para que contribuintes não recolham impostos.

4.3 Atuação da autoridade para coibir esta prática

Não é só o Código Tributário que se omite diante de especificar requisitos para a imunidade dos templos religiosos.

O Código Civil se expressa de forma detalhada para que se crie um estabelecimento comercial, por exemplo, a fim de que não ocorra fraudes na consecução deste. Porém, como a legislação tributária, também não traz em seu texto nenhum requisito para que se estabeleça um templo religioso, qualquer pessoa que queira cultuar qualquer coisa pode simplesmente abrir um templo, conforme demonstrado no texto de Schwartzman (2009).

Não se encontram sequer decisões jurisprudenciais a respeito do assunto, pois a atuação da autoridade competente para coibir tal prática é nula. Não se fiscalizam, no país, os templos religiosos. Não há questionamentos do poder público a abertura de um templo no Brasil.

Portanto, é fácil um indivíduo abrir um templo religioso, e aproveitar-se da imunidade concedida a este para deixar de recolher impostos devidos a ele como contribuinte.

Como se observa no parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional **PGFN/CAT/Nº 2137/2010** (Anexo 1), no qual uma igreja impetra consulta perante a este órgão, com o intuito de garantir a imunidade das pedras compradas por ela no exterior, com a finalidade de se construir um templo religioso.

É concebida referida imunidade no tocante ao imposto de importação, pois neste caso, a imunidade se dá a qualquer material que se garanta o culto, e, neste caso, está se garantindo tal finalidade, eis que não se visa lucro no tocante a concessão das pedras.

Porém, salienta-se no referido parecer que cabe a Fazenda Pública fiscalizar para que não se desvirtue a utilização das pedras imunizadas.

Pois, então, como demonstrado anteriormente, a fiscalização aos templos religiosos tem sido omissa. Prova disto é a questão do templo aberto por Hélio Shwartsman de culto a si próprio.

Com isso, é notório atentar para a possibilidade de haver um desvirtuamento no tocante a imunidade dos templos religiosos, que na atual situação da administração pública brasileira não é difícil ocorrer.

5 CONCLUSÃO

É notório salientar que existem diversas correntes e teorias historiográficas a respeito da religiosidade no Brasil, tendo esta pesquisa adotada uma. Outras correntes, por exemplo, acreditam que a religiosidade no Brasil apresenta um desinteresse quanto aos cultos, e uma intimidade quanto aos personagens das religiões. Nesta interpretação, o culto brasileiro é mais humanizado, e não há tamanho interesse em sua execução em perfeitas digressões como é doutrinado pela Igreja. Há até um certo desrespeito em relação aos personagens que compõem a adoração católica.

Porém, todas as correntes teóricas acreditam em uma grande importância da religião no Brasil. É parte fundamental da concepção do brasileiro como povo, e do Brasil como nação. Tem-se neste país profundas raízes em cultos e crenças. A diferença está na forma com que a religião se insere no país, e não na relevância desta para a formação da nação. Desta maneira, é notório salientar mais uma vez, que a religião compreende historicamente a um direito fundamental aos cidadãos brasileiros. É um direito ao mínimo existencial, por estar diretamente relacionado com o bem-estar psicológico do indivíduo, e desta forma está corretamente imunizado pela Constituição Federal.

Porém, foi observado que tal imunidade vem sofrendo distorções quanto a sua finalidade. É fácil abrir um templo religioso e este ter a finalidade apenas de não recolher os impostos devidos. Como visto, a Legislação vigente é omissa em relação aos critérios para a concessão de um culto.

A não preocupação com as constituições dos templos pode levar a inviabilidade da imunidade religiosa, por ter perdido a sua finalidade, que é ser instrumento de viabilização do mínimo existencial. Ou seja, 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 desses templos, seja por carência na lei, ou seja pela própria falta de fiscalização do poder público ameaça uma efetivação à um direito mínimo existencial.

A solução para coibir tal procedimento deve partir da autoridade competente. Deve haver maior fiscalização no tocante aos templos religiosos para ver, se no caso, determinada religião é realmente séria, e possui quantia razoável de seguidores. Ou se é um templo sem a presença de fiéis e que não possui um culto periódico e com seriedade.

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

Por fim, outra forma de se garantir a autenticidade da referida imunidade, seria conceber em forma de lei requisitos às instituições religiosas para que estas prestem contas com a administração pública, como ocorre com as entidades de assistência social, partidos políticos, etc.

6 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

BOXER, Charles Ralph. **O Império Marítimo Português 1415 – 1825**. 6ª Ed. – Lisboa: Edições 70, 2001.

BRASIL. Constituição Federal, de 05.10.88. Atualizada com as Emendas Constitucionais Promulgadas. Vade Mecum compacto – 3ª Ed. atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010
_____. Código Tributário Nacional, de 25.10.66. Vade Mecum compacto – 3ª Ed. atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed – Coimbra: Almedina, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. - Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26ª Ed. – São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

LE GOFF, Jacques. **As Raízes Medievais da Europa**. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTT, Luiz. **Cotidiano e Vivência Religiosa: Entre a capela e o calundu.** (in). SOUZA, Laura de Mello e (org). **História da Vida Privada no Brasil: Cotidiano e vida privada na América portuguesa.** – São Paulo: Companhia das Letras, 1997

SHWARTSMAN, Hélio. **O primeiro milagre do Heliocentrismo.** Disponível em:

<http://www1.folha.uol.com.br/folha/pensata/helioschwartzman/ult510u660688.shtml>

acessado em 25/08/2010.

TORRES, Ricardo Lobo; **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem – outubro de 2009 / Ricardo Lobo Torres. – Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ANEXO A - PARECER: PGFN/CAT/Nº 2137/2010

Ementa: Imunidade. Templos de qualquer culto. Art. 150, VI, “b”, da Carta Constitucional. Importação de pedras para construção do templo. Afastado o *imposto de importação* por estar a edificação do local de culto inserida no âmbito da referida norma imunizante. Apreciação da matéria à luz da jurisprudência consolidada do STF. Análise do § 4º do art. 150 da CF (patrimônio, renda e serviços das entidades e finalidades essenciais das mesmas).

I – HISTÓRICO.

Trata-se de consulta encaminhada pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região, originada de pedido de orientação formulado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, com o fim de prestar informações em mandado de segurança impetrado por Igreja, no qual esta pretende o reconhecimento da *imunidade* prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Constitucional, com afastamento do *imposto de importação* incidente sobre a aquisição de pedras destinadas à construção de um templo.

2. Considerando a natureza da matéria, a consulta interna foi submetida a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em atenção à competência regimental estipulada na Portaria nº 257, de 23 de junho de 2009.

3. Em prefacial, pondera-se que, não obstante formulada para o caso concreto, é possível extrair a tese jurídica subjacente à consulta, motivo pelo qual é conveniente o seu enfrentamento, embora sem consideração aos fatos específicos da espécie, cuja apreciação é de competência da Unidade consulente.

II – ANÁLISE DA QUESTÃO.

4. A questão, em tese, é a existência ou não do direito da Igreja à imunidade do imposto de importação na aquisição, no exterior, de pedras destinadas à construção de um templo.

5. Esclarecedora a ponderação dos E. AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO¹, *verbis*:

“Entre as questões tormentosas, no caso da imunidade de templos, está aquela em que a discussão é sobre se a imunidade é do templo ou se a imunidade é da instituição religiosa a que o templo pertence.

¹ BARRETO, Aires, “Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar”, Editora Dialética, SP, 2ª edição, 2001, p. 61/62

(...)

Dizer que o templo é imune, contudo, não pode implicar o entendimento de que é o templo (enquanto coisa) o alvo da imunidade, porquanto é sabido que só pessoas podem integrar relações jurídico-tributárias. Assim, deve entender-se que o ‘templo é imune’ como: ‘é vedado exigir imposto de instituições mantenedoras de templos’.

Em outras palavras, como o templo, em si mesmo considerado, não pode pagar nenhum tributo (porque coisa não paga tributo), a imunidade é do templo, mas quem não pode ser alcançado pelo imposto é a entidade que o mantém. Seria ilógico, além de totalmente descabido, supor que um templo aufera renda, preste serviços ou seja proprietário do bem imóvel, que com esse nome se identifique.

(...)

É preciso cautela nessa matéria. A imunidade do templo implica exoneração da entidade ao qual pertença, apenas e tão-só relativamente ao templo”.

(grifos nossos)

6. Note-se que, aqui, há a premissa da existência regular da Igreja interessada² e de que, destarte, o *templo* configura, na espécie, a compleição física da manifestação de determinada fé e o ponto de referência para os seus fiéis³.

7. Explicita JOSÉ MANOEL DA SILVA⁴:

“*Templum, i*, compreende apenas o local ou o recinto em que se celebra o culto. (...) E aí vem à liça a etimologia de “culto”, palavra que, vindo do hebraico, significa “servir”. Dentro desse alcance o culto tem equivalência com “serviço”, o que importa, na linguagem dicionarística, homenagem religiosa aos entes sobrenaturais, ou liturgia. Portanto, templo de qualquer culto não passa de local em que se realizam cerimônias religiosas. Tem, assim, a compreensão de um determinado ponto ou lugar destinado aos serviços de homenagem ao ente sobrenatural. Tanto é certo que os “templários” eram partícipes de uma Ordem que se entregava ao culto ou à vigilância dos locais sagrados. O templo assinala, desta forma, a edificação ou o marco em que os sacerdotes prestam culto ou celebram a liturgia em louvor da divindade. Daí se entender que o favor imunitório se dirige a templo de qualquer culto”.

² Dispõe o Código Civil Brasileiro:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

(...)

IV - as organizações religiosas; [\(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003\)](#)

(...)

§ 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. [\(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003\)](#) (...).

Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007. [\(Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005\)](#) Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às organizações religiosas nem aos partidos políticos. [\(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003\)](#)

³ Não se olvida de que, para a cristandade, há *templos* físicos, de que aqui se trata, e “*templos de Deus e do Espírito Santo*”, que são os próprios cristãos (Bíblia Sagrada, I Coríntios 3, 17 e 6, 19). Porém, é extreme de dúvida que o Texto Constitucional se refere a *templo material*, independentemente da orientação espiritual.

⁴ No artigo “Imunidade dos Templos de Qualquer Culto”, [in](#) Revista Dialética de Direito Tributário nº 14, p. 23/30.

8. O E. ALIOMAR BALEEIRO⁵, comentando o então art. 19 da Carta Constitucional de 1967 (Emenda Constitucional nº 1/69)⁶, entende mais ampla a expressão *templos de qualquer culto, verbis*:

“O ‘templo de qualquer culto’ não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Destarte, ‘templo’, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função”.

9. Feitas estas considerações preliminares, é de ver que a análise do tema posto deve partir do preceito do art. 150, inciso VI, alínea “b” e seu § 4º, da Carta Constitucional, que é o arcabouço da *imunidade* suscitada, *verbis*:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

§ 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.

(...)" (grifos nossos)

10. Portanto, o que se extrai do preceito acima é que *não pode a União instituir impostos sobre templos de qualquer culto* e que *tal vedação compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas*, com a particularidade de que não se trata de “*imunidade condicionada*”, ou seja, cuja fruição esteja jungida ao atendimento de requisitos previstos em lei.

11. Por sua vez, o art. 9º do Código Tributário Nacional reprisa o preceito constitucional, estatuinto, *in litteris*:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

⁵ BALEEIRO, Aliomar, “Direito Tributário Brasileiro”, Editora Forense, RJ, 11ª edição, 2003, p. 136/137.

⁶ Que trazia a *imunidade religiosa*, nos seguintes termos, *verbis*:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - instituir impôsto sôbre:

(...)

b) os templos de qualquer culto;(...

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. (...). (grifos nossos)

12. Daí que, para uma apreciação sistematizada do tema, impõe demarcar questionamentos fundamentais ao deslinde da questão, a saber:

a) a aquisição de material *para a construção do templo* se subsume na cláusula de *imunidade religiosa*?

b) o *imposto de importação* pode, no caso, ser considerado “imposto sobre templos de qualquer culto”, na dicção do preceito constitucional?

c) qual a extensão do preceito do art. 150, § 4º, do Texto Constitucional, quando preceitua que *a vedação expressa no inciso VI, alínea "b", compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionada*?

13. Prefacialmente, é fato que a *imunidade religiosa* diz respeito aos *impostos* e é justamente do *imposto de importação* que trata a questão.

14. Passo seguinte é verificar se, na aquisição de pedras no exterior para a construção de templo - ocorrendo, em tese, o fato gerador do imposto de importação⁷ -, pode-se dizer que

⁷ Dispõe o **Código Tributário Nacional**:

“Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

Estatui **Decreto-lei nº 37, de 18.11.1966**:

“Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo único. No caso do parágrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento. (...)”

Por fim, determina o **Decreto nº 6.759, de 05.02.2009** (Regulamento Aduaneiro):

“Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido apurado pela autoridade aduaneira.

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica às malas e às remessas postais internacionais.

§ 3º As diferenças percentuais de mercadoria a granel, apuradas na verificação da mercadoria, no curso do despacho aduaneiro, não serão consideradas para efeitos de exigência do imposto, até o limite de um por cento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 66).

§ 4º Na hipótese de diferença percentual superior à fixada no § 3º, será exigido o imposto somente em relação ao que exceder a um por cento.

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23, caput e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria tenha sido apurado pela autoridade aduaneira; ou

d) mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada;

III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689; ou

IV - na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica.

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum”.

existe tributo “sobre o *templo*”, a atrair a cláusula de *imunidade religiosa* insculpida no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição da República.

15. Pertinente, aqui, a lição do E. PONTES DE MIRANDA⁸, ao comentar a *imunidade religiosa* então prevista na Carta Constitucional de 1967 (Emenda Constitucional nº 1/69):

“11) TEMPLOS – Ficaram imunes a impostos os *templos de qualquer culto*; (...). O templo é que é imune; **portanto, os atos de aquisição**, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos *templos* é conteúdo de uma só proposição do art. 19, III, b), da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença nem outro qualquer. (...) Os atos do culto estão incluídos na expressão ‘templo’.(...)”. (grifos nossos)

16. Dessume-se do entendimento do E. PONTES DE MIRANDA que são imunes os atos de aquisição de terreno, casa e móveis destinados ao *templo*. Nesta linha, não há como excluir a *construção do próprio templo* desta regra imunizante, já que a aquisição do terreno do *templo* pressupõe sua edificação.

17. E aqui se deve atentar para o espírito da norma, como alertou o E. Ministro GARCIA VIEIRA, da Primeira Turma do C. Superior Tribunal de Justiça, E. Relator do Recurso Especial nº 380506/RS (DJU 08.04.2002), *verbis*:

“A melhor exegese, ensinam todos os estudiosos do Direito, não é a que se apegue à restrita letra fria da lei, mas a que seja fiel ao espírito da norma a ser aplicada, dando-lhe um sentido construtivo que venha a atender aos verdadeiros interesses e reclames sociais, bem como corresponda às necessidades da realidade presente. Daí porque CARLOS MAXIMILIANO, em oportuno ensinamento, observa que ‘o hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgados necessários para satisfazer certas exigências econômicas e sociais; será interpretada do modo que melhor corresponde àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida’ (In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3 ed. pg. 193)”.

18. Das considerações postas se extrai a inequívoca conclusão de que a *regra imunizante* não tem por premissa o *templo* construído, **mas abarca, também, a sua edificação**, já que isto é mais compatível com a garantia constitucional art. 5º, inciso VI, do Texto Constitucional. Recorra-se aos E. AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO⁹:

“A imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ (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 C.F.). 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**

⁸ MIRANDA, Pontes de, “Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969”, Tomo II, Editora Forense, RJ, 3ª edição, 1987, p. 425.

⁹ Op. cit., p. 61.

esse direito individual, impedindo sejam opostos, pelo Estado, obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual. Com isso, quer impedir toda e qualquer possibilidade de embaraço à liberdade de religião, mesmo que oblíquo ou indireto. Nenhuma ingerência do Estado é tolerada pelo Texto Supremo, nesse passo complementando o peremptório prescrito no art. 19, I, que veda às pessoas políticas ‘estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança ...’. Essa imunidade, enfim, revela o desígnio do constituinte de dar a mais ampla garantia ao preceituado no artigo 5º, inciso VI, que assegura a inviolabilidade dos direitos à liberdade, (...)’’. (grifos nossos)

19. Não é razoável supor, dentro da garantia constitucional acima citada, que a aquisição do terreno para construção do *templo* está no âmbito da *imunidade religiosa* e a própria edificação deste *local de culto* aí não se insere.

20. *Destarte, não há como excluir a aquisição de material para a construção de templo da cláusula de imunidade religiosa.*

21. De fato, a *imunidade* reconhecida aos *templos de qualquer culto* é clara e direta e não há fundamentos hábeis e razoáveis a infirmar seu império quando se trata da construção do *templo*.

22. A questão seguinte é a pertinência do *imposto de importação* nesta seara, eis que, como visto, as pedras destinadas à construção do *templo* serão importadas pela Igreja. Este, no caso, é o ponto mais controvertido.

23. A propósito, mencione-se o Parecer PGFN/CAT nº 1483/2001, segundo o qual “*a imunidade dos templos de qualquer culto, prevista na alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, combinado com o § 4º do mesmo artigo, inclui os impostos de importação e sobre produtos industrializados, quando da entrada no País de bens vinculados às finalidades essenciais da respectiva entidade religiosa*”¹⁰.

24. O fato é que nada se encontra na jurisprudência do Pretório Excelso especificamente quanto aos *templos* e também não é tema enfrentado pela maior parte da doutrina pátria.

25. No entanto, partindo de decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal - que é o intérprete maior da Carta Constitucional -, em questões tangenciais à presente, pode-se chegar ao deslinde da matéria.

26. Inicialmente, constata-se que *a Corte vem adotando bastante amplitude na análise dos preceitos imunizantes da Constituição.*

27. O E. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, nos autos do Recurso Extraordinário nº 237.718/SP (DJ 06.09.2001) pontificou que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está “*decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar*”.

¹⁰ No caso, tratava-se da importação, por Igreja, de fitas doadas pela subsidiária dos Estados Unidos, destinadas à gravação de cultos e músicas evangélicas para posterior distribuição gratuita nos seus diversos núcleos religiosos.

28. Ademais, a E. Corte já fixou jurisprudência no sentido de que *não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais*¹¹.
29. Reafirmando tal posição, o Supremo Tribunal Federal vem incluindo todos os impostos no âmbito da imunidade, independentemente de comandos restritivos do próprio Texto Constitucional.
30. Neste sentido, é indicativa a orientação adotada por esta Corte no tocante aos *impostos de importação e sobre produtos industrializados* relativamente à *imunidade* das instituições de assistência social sem fins lucrativos.
31. Relembre-se que, diferentemente da *imunidade religiosa* – que de forma extensiva abrange “*templos de qualquer culto*” (CF, art. 150, VI, “b”) -, o preceito do art. 150, inciso VI, alínea “c”, do Texto Constitucional veda a instituição de impostos sobre *patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei*.
32. Consignei no Parecer PGFN/CAT nº 766/2009, *in litteris*:

“12. De outro lado, não obstante a dicção do Texto Constitucional, que se reporta a “patrimônio, rendas ou serviços das entidades de assistência social sem fins lucrativos”, o Pretório Excelso veio a consagrar o entendimento de que os impostos de importação e sobre produtos industrializados se inserem na *imunidade* prevista pelo **art. 150, inciso VI, alínea “c”**, desde que o bem importado aplique-se em objetivo específico da instituição, sendo relevante transcrever excertos do voto condutor do V. Acórdão proferido nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 378.454-2/SP, de que foi relator o E. Ministro MAURÍCIO CORRÊA, *verbis*:

“4. Ademais, o argumento da agravante de que o Imposto de Importação e o IPI são de natureza diversa das hipóteses previstas no texto constitucional, já foi enfrentado por este Tribunal, que assentou “(...) a imunidade, a que alude o artigo 19, III, “c” da Constituição, como bem salienta Baleeiro, ‘deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.’ Entre esses impostos está o imposto de importação, que incide sobre bem da recorrente a ser aplicado em objetivo específico da entidade, onerando-a, conseqüentemente, em razão do seu patrimônio.”(RE 89173 RTJ 92/321)”.

¹¹ Neste sentido: AgRg no RE nº 540.725/SC, Relator Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgamento 10/02/2009, DJe-048 divulg. 12.03.2009 e public. 13.03.2009; AgRg no AI nº 481.586/MG, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgamento 13.12.2005, DJ 24.02.2006, p. 34; AgRg no RE nº 225.778/SP, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgamento 16.09.2003, publ. 10.10.2003, p. 38; AgRg no AI nº 389.118/SP, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgamento 24.09.2002, DJ 08.11.2002, p. 49; RE nº 203.755/ES, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgamento 17.09.1996, publ. DJ 08.11.1996, p. 43221 e RE nº 193.969/SP, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgamento 17.09.1996, publ. DJ 06/12/1996.

13. Com esteio nesta orientação, esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 9, de 07.11.2006, publicado no DOU de 17.11.2006, Seção I, p. 18, dispensando os Procuradores da apresentação de recurso em causas que versem sobre referida matéria¹².

14. Do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2138/2006, que fundamentou a edição do citado Ato Declaratório, consta, *verbis*:

“3. Este estudo é feito em razão da existência de decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal - STF no sentido de que a imunidade sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição da República, abrange o II e o IPI.

(...)

4. De há muito as entidades de assistência social vêm buscando judicialmente o reconhecimento de que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Carta Magna abarca o II e o IPI.

5. Tal busca perante o Poder Judiciário decorre do entendimento do Fisco Federal de que esses impostos não estariam incluídos no conceito de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, de que trata o dispositivo constitucional acima mencionado.

6. **Quando ainda vigia a Emenda Constitucional nº 1/69 à Constituição de 1967, a qual tinha dispositivo semelhante (art. 19, III, “c”), o STF já fixara posição favorável às entidades de assistência social.**

(...)

8. **Com a Carta de 1988, a imunidade em questão, agora prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150, foi interpretada com a mesma amplitude pelo STF. É o que se constata pelos seguintes julgados:**

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.

(RE 243807/SP, Primeira Turma, rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ 28.04.2000)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos

¹² Nota de rodapé do parecer: “(...) DECLARA que ficam dispensadas a apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: ‘nas ações judiciais que visem obter a declaração de que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição da República abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, desde que a instituição de assistência social, sem fins lucrativos, utilize os bens na prestação de seus serviços específicos.’”

Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI-AgR nº 378454/SP, Segunda Turma, rel. Ministro Maurício Corrêa, DJ 29.11.2002).

9. Deve-se ressaltar que a jurisprudência do STF delimita a presente imunidade das entidades de assistência social no que tange ao II e ao IPI somente para as hipóteses nas quais os bens serão utilizados na prestação de seus serviços específicos. Nesse sentido, além dos dois julgados cujas ementas foram transcritas acima, da relatoria dos Ministros Ilmar Galvão e Maurício Corrêa, cite-se a seguinte decisão monocrática:

O acórdão recorrido encontra-se em conformidade com a jurisprudência deste Tribunal de que a imunidade prevista no artigo 150, IV, c, da Constituição, em favor das instituições de assistência social, só abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados quando incidam sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos (v.g., RE 89.173, Moreira, RTJ 92/321; RE 89.590, Mayer, RTJ 91/1103; RE 243.807, 15.02.2000, 1ª T, Ilmar; e AI 378.454-AgR, 15.10.2002, 2ª T, Maurício).(RE nº 473550/PR, rel. Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 15.05.2006)”. (grifos nossos)

15. Assim, dúvida não há quanto à *imunidade dos impostos de importação e sobre produtos industrializados* a que fazem jus as entidades de assistência social, sem fins lucrativos, nos termos da lei, com fundamento no **art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal**, quando importarem bens destinados à consecução de seus objetivos específicos”. (grifos do texto)

33. Vê-se que o Supremo Tribunal Federal entendeu que a *imunidade* a que fazem jus as entidades de assistência social sem fins lucrativos abrange os *impostos de importação e sobre produtos industrializados*, não obstante, rephrase-se, o preceito constitucional vede a instituição de impostos sobre o *patrimônio, a renda ou os serviços* destas entidades, o que, a rigor, restringe o âmbito dos impostos vedados pela *norma imunizante*.

34. No artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, a *imunidade* foi mais ampla, pois veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto e, assim, não há a restrição do preceptivo anterior, ou seja, não circunscreve a vedação de impostos ao *patrimônio, à renda ou aos serviços* das entidades.

35. Se a Corte Suprema entendeu que se qualificam como impostos sobre o *patrimônio, a renda ou os serviços* os *impostos de importação e sobre produtos industrializados* e os incluiu na *imunidade* prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Carta Constitucional, com mais razão tais impostos têm pertinência na seara da *imunidade religiosa*.

36. Importante a lição do E. ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹³, *verbis*:

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Editores, SP, 25ª edição, 2009, p. 760.

“Em razão disso, é o caso de, aqui, perguntarmos: que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional? Vários impostos, apressamo-nos em responder.

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o *imposto predial e territorial urbano* (IPTU); sobre o serviço religioso, o *imposto sobre serviços de qualquer natureza* (ISS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o *imposto sobre a renda*; sobre a aquisição de bens imóveis, o *imposto sobre a transmissão ‘inter vivos’, por ato oneroso, de bens imóveis* (ITBI); e assim avante.

Nenhum destes impostos – nem qualquer outro - pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência da 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 impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças (Sacha Calmon Navarro Coelho), o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, inciso VI (...).

Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto”.
(grifos nossos)

37. *Assim, não se vislumbra qualquer limitação ou restrição quanto à abrangência do imposto de importação pela imunidade religiosa de que ora se trata, do ponto de vista do Supremo Tribunal Federal, que é o guardião da Constituição e, portanto, quem define o alcance dos seus preceitos.*

38. *Resta, ainda, fixar a exegese do preceito do art. 150, § 4º, do Texto Constitucional, segundo o qual a vedação expressa no inciso VI, alínea "b", compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionada, inclusive para reafirmar as conclusões anteriores no presente caso.*

39. *Observe-se que tal cláusula necessita de maior esclarecimento quando se considera que, relativamente às entidades de assistência social sem fins lucrativos, a imunidade se consubstancia justamente na vedação de imposição de impostos sobre o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços, o que não ocorre relativamente aos templos de qualquer culto.*

40. *Quanto a isto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, o E. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE consignou que o § 4º do art. 150 do Texto Constitucional é “realmente de difícil intelecção”.*

41. *Porém, a análise do preceito pelo Pretório Excelso, em diversos precedentes, pode trazer luz sobre o tema.*

42. *Parta-se, aqui, da decisão paradigmática proferida no Recurso Extraordinário nº 325.822/SP¹⁴, que superou a utilização de critérios diferenciados para a análise da imunidade*

¹⁴ EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade

religiosa e das entidades beneficentes, cumprindo transcrever excertos do voto do E. Ministro GILMAR MENDES, redator para o acórdão, *verbis*:

“Nos debates, Moreira Alves sustentou que o § 4º do art. 150 da Constituição Federal quis fazer uma equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’ porque não precisaria repetir ‘patrimônio, renda ou serviços’ já existente na letra ‘c’ e o fez justamente para abarcar a letra ‘b’, em que não se falava em patrimônio, renda ou serviço.

Exatamente este o raciocínio que desenvolvi em meu voto.

(...)

Pois bem. Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do art. 150, VI, ‘b’, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra ‘b’ se refere apenas à imunidade dos ‘templos de qualquer culto’; a letra ‘c’, ao ‘patrimônio, renda ou serviço’. Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’.” (grifos nossos)

43. Vê-se que, a partir deste julgamento, o Supremo Tribunal Federal deu igual tratamento, para fins de *imunidade*, às alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150, da Constituição, em atenção ao preceito do § 4º do mesmo artigo.

44. Importante citar precedentes posteriores da mesma Corte, pela ementa, para constatar tal assertiva, *verbis*:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. **A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição do Brasil, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.** Precedente.

2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento”.

(AI nº 651.138 AgR/RJ, Relator Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgamento 26.06.2007, DJe-082 divulg. 16.08.2007 public 17.08.2007, DJ 17.08.2007, p. 85 – grifos nossos)

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão

prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido" (STF, RE nº 325.822/SP, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgamento 18/12/2002, DJ 14.05.2004, p. 33)

abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.

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

3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido”.

(RE nº 578.562/BA, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgamento 21.05.2008, public DJe-172, divulg. 11.09.2008, public 12.09.2008 – grifos nossos)

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO.

I - **A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa.** Precedentes.

II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa.

III - Agravo regimental improvido”.

(AI nº 690.712 AgR/RJ, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgamento 23.06.2009, DJe-152, divulg. 13.08.2009, public 14.08.2009 – grifos nossos)

45. Na verdade, da dicção dos preceitos constitucionais em comento, é plausível extrair que o § 4º do art. 150 do Texto Constitucional, relativamente aos *templos de qualquer culto*, teve por escopo de garantir que o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* relacionados com suas finalidades essenciais sejam incluídos na *imunidade* em questão, ou seja, é um preceito de caráter extensivo frente à alínea “b” do inciso VI do artigo. Quanto às entidades de assistência social sem fins lucrativos, o § 4º indica restrição da *imunidade* prevista na alínea “c” do inciso VI do preceito apenas ao *patrimônio*, à *renda* e aos *serviços* relacionados a suas finalidades essenciais e atendidos os requisitos da lei, sendo *imunidade condicionada*.

46. De qualquer modo, o Pretório Excelso entende que, em ambos os casos, para que vigore a *imunidade* quanto a *patrimônio*, *renda* e *serviços* destas entidades, inclusive dos *templos de qualquer culto*¹⁵, é indispensável que estes estejam relacionados com as suas finalidades essenciais.

47. No que importa à presente questão, é fundamental ter em conta, assim, que a *imunidade* está referida aos *templos de qualquer culto*, assegurando o § 4º do art. 150 do Texto Constitucional que tal *imunidade* abrange, inclusive, o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* relacionados com suas finalidades essenciais.

48. Reporte-se ao E. VITTORIO CASSONE¹⁶, no artigo “Imunidade Tributária dos Templos – a Solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil”, quando questiona

¹⁵ Observadas as ponderações consignadas no item 5 deste parecer.

¹⁶ Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, volume 4 jul 2003

se “a Constituição teria limitado essa imunidade” para concluir, em seguida, que, “ao contrário, alargou sua abrangência que, agora, compreende o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com o templo e suas finalidades essenciais”.

49. Esta assertiva é crucial ao deslinde da matéria aqui posta.

50. De fato, a *construção do templo* se liga ao âmago da *imunidade* contemplada no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Constitucional, quando veda a instituição de impostos sobre *templos de qualquer culto*, pura e simplesmente. *Destarte, a explicitação do § 4º do mesmo artigo não traz ao caso qualquer acréscimo, salvo a reiteração de que tal imunidade atinge âmbito maior do que o edifício destinado à realização dos cultos.*

51. Portanto, é despiendo enfrentar, na hipótese, o preceptivo constitucional na parte em que estende a *imunidade religiosa* ao *patrimônio*, à *renda* e aos *serviços* destas entidades (*templos*) e os relaciona com as finalidades essenciais das mesmas (no caso, das entidades religiosas a que pertençam os *templos*).

52. Não obstante, apenas por argumentação, deve-se dizer que a existência do *templo* para realização dos *cultos* está intrinsecamente jungida à finalidade essencial das Igrejas, como entes dotados de personalidade jurídica e organizados segundo os preceitos canônicos ou as regras próprias de sua denominação.

53. Note-se que a própria consulta originária traz o entendimento da E. REGINA HELENA COSTA, nestes termos:

“Nas palavras de Regina Helena Costa¹⁷, as ‘finalidades essenciais’ dos templos religiosos, nos termos previstos na Constituição, podem ser assim definidas:

‘Finalidades essenciais, como já tivemos ocasião de definir, são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição.

Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto – na lição de Ricardo Lobo Torres, que endossamos – são ‘a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência mora e espiritual aos crentes’

Trazendo tais lições para o caso em lume, é certo que a edificação de um templo transita pelos limites das finalidades essenciais da entidade religiosa”

54. Com efeito, cabe à Igreja providenciar a edificação do *templo* ou a sua aquisição e nisto não há qualquer intuito lucrativo ou exploração de atividade econômica nem atividade usual, mas conduta destinada a implementar as suas obrigações para com os fiéis e membros.

55. Bem por isto não se vislumbra conflito entre a *imunidade* em comento e a previsão do *imposto de importação* com seu objetivo de resguardar a economia nacional.

56. Adverte o E. ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁸, *in litteris*:

¹⁷ Nota de rodapé 5 da consulta: COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da jurisprudência do STF*. 2ª Edição. Malheiros. Página 158.

“O que estamos querendo exprimir é que, em razão de sua incompetência tributária¹⁹, as pessoas políticas não podem nem mesmo isentar o que já é imune. Quanto mais ignorar ou costear as situações de imunidade. Tampouco podem fazer com que, por intermédio de uma interpretação restritiva, restem atropelados os comandos constitucionais que tratam destes assuntos.
(...)

As inibições de competência tributária plasmadas pela Constituição não podem ser neutralizadas nem pela lei, nem, muito menos, pelo aplicador da lei”.

57. Isto é, a *imunidade religiosa* é preceito constitucional expresso e inafastável e não se vislumbra como poderia ela ser rechaçada com base na aplicação do *princípio da razoabilidade*, como sustenta a consulta originária.

58. O fato é que a *regra imunizante* se dirige aos “*templos de qualquer culto*” e consagra, como visto, a garantia insculpida no art. 5º, inciso VI, do Texto Constitucional, relativa à liberdade de crença e da prática religiosa. Não há, no preceptivo constitucional, qualquer limitação ou exigência e sequer se previu, nesta hipótese, prévia regulamentação pela lei.

59. Daí que aspectos como a suntuosidade da edificação, por si só, não bastam para desqualificar a *imunidade religiosa* e determinar sua suspensão.

60. Neste particular, reporte-se, *mutatis mutandis*, ao seguinte precedente do C. Supremo Tribunal Federal:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE.

1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação.

2. **O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação.**

3. **Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil.**

4. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

(RE n 221.239/SP, Relatora Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgamento 25.05.200, DJ 06.08.2004, P. 61 – grifos nossos)

¹⁸ Op. cit., p. 732/734.

¹⁹ Não se olvida das divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto à conceituação de *imunidade*, mas o fato é que ela tem sede constitucional e quer como não-incidência constitucionalmente qualificada quer como garantia pertinente ao estatuto jurídico dos contribuintes (Cf TORRES, Ricardo Lobo, “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário”, Volume III, Editora Renovar, RJ, 3ª edição, 2005, p. 63/66, em comentário à evolução jurisprudencial do C. Supremo Tribunal Federal na matéria), ou, ainda, como ausência de competência impositiva ou limitação do poder de tributar, qualifica situações que *impedem a tributação* (Cf PAUSEN, Leandro, “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”, Livraria do Advogado Editora/ESMAFE, RS, 11ª edição, 2009, p. 240, comentário ao art. 150, inciso VI da Constituição Federal), tanto em consideração a aspectos subjetivos como objetivos.

61. Vê-se que o C. Supremo Tribunal Federal entendeu que juízo subjetivo relativo ao objeto da *imunidade* não se presta para infirmá-la, não se podendo desconhecer que apreciação sobre o luxo do *templo* a ser edificado tem caráter eminentemente subjetivo e pode, não há dúvida, vir permeado de certa intolerância para com determinada fé, o que, ao final e ao cabo, tornaria letra morta a garantia constitucional do art. 5º, inciso VI, da Carta Constitucional.

62. Outrossim, não há falar que a *imunidade* não vigora, na espécie, porque a *operação de importação* não se insere nas finalidades essenciais da Igreja a que pertença o *templo*.

63. Relembre-se que a importação das pedras se destina à construção do *templo* e a importação não está sendo realizada com intuito lucrativo nem a título de exploração de atividade econômica. Se, como dito e reprisado, a *imunidade religiosa* veda a instituição de quaisquer impostos sobre os *templos de qualquer culto*, é inafastável que não incidem na importação de materiais para edificação deste local de culto (*templo*).

64. Ressalve-se que qualquer desvio praticado neste desiderato deve ser aferido pela fiscalização fazendária, mas a mera possibilidade de sua ocorrência não pode infirmar o *preceito imunizante*, por óbvio. Cite-se, uma vez mais, VITTORIO CASSONE²⁰:

“Pelo que se percebe, a Fiscalização Fazendária tem papel preponderante, na medida em que lhe cabe verificar quais os templos que não se coadunam com o verdadeiro papel que lhes cabe desempenhar, para merecer a imunidade tributária”.

65. Ou seja, a Administração tem papel fundamental no cumprimento da *imunidade*, atenta à garantia constitucional da liberdade de crença e da prática religiosa, de um lado, e, de outro, no controle do efetivo atendimento da *norma imunitória*, para que a ela façam jus apenas as entidades que se enquadrem no preceito constitucional e, assim, não haja nem privilégio de umas em detrimento de outras nem o abuso por parte de entidades de finalidades muito mais terrenas do que espirituais.

III – CONCLUSÃO.

66. À vista do aduzido, conclui-se que:

a) a consulta versa sobre o direito de Igreja à *imunidade* do *imposto de importação* na aquisição, no exterior, de pedras destinadas à construção de um *templo*, com fulcro no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Constitucional;

b) na verdade, a *imunidade* veda a exigência do imposto à entidade religiosa a que pertença o *templo* e aqui se parte da premissa de que ela está regularmente constituída;

c) a doutrina e a jurisprudência pátrias vêm incluindo, na expressão “*templos de qualquer culto*”, não só o edifício, mas também as instalações e pertenças indispensáveis à realização do culto;

²⁰ Op. cit.

d) na espécie, é fato que a aquisição de material para a construção de *templo* se subsume na cláusula de *imunidade religiosa*, não havendo fundamentos hábeis e razoáveis que infirmem esta conclusão, diante da clareza da norma imunitória;

e) outrossim, se nesta operação ocorrer, em tese, o fato gerador do *imposto de importação*, estará ele incluído na *imunidade* em comento, conclusão que deriva da análise das decisões do Pretório Excelso em casos semelhantes ao presente, as quais denotam interpretação ampliativa das *imunidades* outorgadas pela Carta Constitucional e expressam a orientação de que a *imunidade* não pode ser restringida por critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais;

f) este é o ponto realmente controvertido da questão, cumprindo ponderar que há jurisprudência cristalizada do C. STF quanto à inserção de todo e qualquer imposto no âmbito da *imunidade* e uma nítida tendência extensiva na interpretação das normas respectivas, pelo que resta fragilizada a concepção restritiva que esposa a consulta originária;

g) quanto ao art. 150, § 4º, da Constituição, há que se anotar que não tem aplicação ao presente caso, já que a *construção do templo* se liga ao âmbito da *imunidade* contemplada no inciso VI, alínea “b”, deste preceito, ao vedar a instituição de impostos sobre *templos de qualquer culto*, o que independe da explicitação relativa ao *patrimônio*, à *renda* e aos *serviços* relacionados com as finalidades essenciais da entidade a que pertençam os *templos* e naquilo que for a eles referido (tal como consta do citado § 4º);

h) de qualquer modo, o Supremo Tribunal Federal vem dando o mesmo tratamento às alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 do Texto Constitucional, para fins de *imunidade* e isto indica, quanto à *imunidade religiosa*, a garantia de que o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* relacionados com as finalidades essenciais dos *templos* (i.e., da Igreja a que pertençam e no que se refere a eles) sejam incluídos no *benefício imunitório* em questão;

i) *ad argumentandum*, deve-se ponderar que a existência do *templo* para realização dos *cultos*, incluindo sua construção, relaciona-se, evidentemente, à finalidade essencial da Igreja e, portanto, se para a edificação do mesmo há importação de material, o *imposto de importação*, em tese incidente, não é exigível por força da *imunidade*, especialmente porque tal operação não foi realizada com intuito lucrativo ou de exploração de atividade econômica;

j) não se vislumbra, no presente caso, conflito entre a *imunidade religiosa* e o objetivo do *imposto de importação* de proteger a economia nacional, pois a Igreja, ao realizar a operação de importação, não exerce atividade econômica com fim lucrativo;

k) ademais, considerações sobre a suntuosidade do *templo* a ser construído não servem para afastar a *imunidade religiosa*, na espécie;

l) de outro lado, a importação das pedras, por destinar-se à construção do *templo* e não constituir operação usualmente feita pela Igreja, não pode ser considerada estranha à finalidade essencial desta entidade, pelo que a *imunidade religiosa* vigora;

m) cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização do atendimento das condições para efetivo usufruto da *imunidade*, na hipótese.

Estas as considerações que submeto à apreciação de Vossa Senhoria, para posterior encaminhamento à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, EM 30 DE SETEMBRO DE 2010.

VALÉRIA SAQUES

Procuradora da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se este parecer à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Encaminhe-se cópia para as demais Unidades.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, EM 30 DE SETEMBRO DE 2010.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário Substituto