



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

Faculdade de Direito

SUELLEN APARECIDA FERREIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

JUIZ DE FORA

Novembro de 2011

SUELLEN APARECIDA FERREIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

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

Orientadora: Prof^ª. Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA
Novembro de 2011

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

LUCIANA DE OLIVEIRA ZIMMERMANN
Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

FÁBIO MONTEIRO DE ANDRADE
Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

ALEXANDRE BONOTO
Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Aprovado em 26/11/2011

Dedico esta monografia a toda minha família, em especial à minha mãe, pelo seu apoio e incentivo. Ao querido Thiago, por seu carinho e dedicação em todos os momentos. À querida Luciana, sempre paciente e amiga e a todos os mestres.

AGRADECIMENTOS

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

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

Ao meu amado Thiago, pelo incentivo, apoio e carinho em todos momentos.

À minha querida orientadora Luciana, pela paciência e amizade, fundamental para a conclusão deste trabalho.

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

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

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

RESUMO

O objetivo deste trabalho é a análise de como uma forma de efetivação de um direito ao mínimo existencial pode ser desvirtuada. O direito à crença, que é uma constante garantia de uma melhor condição de vida psíquica para o indivíduo, ao ponto de ser considerado um direito ao mínimo existencial. O Estado efetiva esta garantia constitucional, mediante concessão de imunidade aos templos religiosos. Porém, há um desvirtuamento no tocante a imunidade religiosa, além da falta de fiscalização pelo poder público. Por isso é preciso uma maior coação dos poderes públicos, a fim de que este importante direito não se torne insustentável para o Estado.

Palavras-chave: Mínimo existencial, crença, imunidade religiosa, templos religiosos

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO -----	8
2 O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E A CRENÇA RELIGIOSA -----	10
2.1 A religião, a crença e a fé, um suporte psicológico necessário à qualidade de vida do Indivíduo-----	12
3 O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA -----	15
3.1 Imunidade <i>versus</i> isenção-----	17
3.2 Conceitos doutrinários de Imunidade-----	17
4 A Imunidade aplicada aos templos religiosos -----	20
4.1 Conceito de templos de qualquer culto-----	20
4.2 Quanto a criação de um templo para concessão de imunidade-----	21
5 CONCLUSÃO -----	23
6 REFERÊNCIAS -----	24

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais necessários se faz analisar o Instituto das imunidades tributárias, enfatizando-se aos templos de qualquer culto. Que tem como finalidade uma proteção a um direito fundamental constitucional, que pode ser classificado com um direito ao mínimo existencial.

Porém, pela grande facilidade de criação dos templos e decorrente falta de fiscalização das autoridades competentes, vem ocorrendo o desvirtuamento desta garantia constitucional, podendo se tornar insustentável com o passar do tempo.

O presente estudo utilizará como marco teórico a análise do direito ao mínimo existencial, que se trata de uma extensão dos direitos fundamentais, que preza pela garantia dos direitos mínimos às condições de vida humana. Condições estas, que garantem uma relevante qualidade de vida, sejam sociais, culturais ou psicológicas aos indivíduos.

Portanto, uma das formas utilizada pela Constituição Federal para resguardar tal direito, foi a concessão de imunidade tributária para os tempos religiosos de qualquer culto.

Neste sentido, é tema de análise nesta dissertação, a existência de certos desvirtuamentos no tocante às concessões desta imunidade, com a única finalidade de não pagamento de impostos. E ocorre também omissão das autoridades competentes.

Sendo assim, o estudo será realizado através de uma análise teórico-metodológica, uma vez que busca-se decompor os problemas do desvirtuamento da imunidade dos templos religiosos frente à garantia do direito ao mínimo existencial da obra de Ricardo Lobo Torres (2009).

A presente dissertação é composta de cinco capítulos, sendo que no próximo capítulo será feito uma análise do direito ao mínimo existencial, conceituando o que é o mínimo existencial e sua importância para a vida humana. E ainda, neste capítulo será abordado o fato da religião ser um suporte psicológico necessário à qualidade de vida de um indivíduo.

Já no terceiro capítulo, busca-se fazer uma análise sobre o princípio da imunidade tributária, elencando seu dispositivo constitucional e sua conceituação no posicionamento de vários doutrinadores. Busca-se, ainda, neste capítulo, estabelecer diferenças entre imunidade e isenção.

No quarto capítulo, será estudada a imunidade aplicada aos templos religiosos, tema de maior relevância para o presente trabalho, através da conceituação dos templos e análise quanto a sua criação de acordo com a lei cível, cuja finalidade é apenas de mostrar à forma de se adquirir a imunidade e de coibir irregularidades.

Por fim, busca-se mostrar que estes desvirtuamentos podem levar ao fim da imunidade religiosa.

2 O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E A CRENÇA RELIGIOSA

O Direito Constitucional Brasileiro elenca em seu art.5º, VI que o direito à crença é um direito fundamental inviolável de todos os brasileiros ou estrangeiros residentes no Brasil. Como também é assegurado o livre exercício dos cultos e a proteção destes locais na forma da lei. Portanto, a proteção ao exercício de crença decorre do fato de que tal exercício é uma forma de viabilização de um mínimo existencial.

Segundo Torres (2009, p.8): “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.” Sendo Assim, verifica-se que o autor enfatiza que o mínimo existencial é um pré requisito de uma existência humana digna, uma vez que o Estado não tem o poder de interferir, pelo contrário, tem o Estado a obrigação de resguarda e estimular tal prática da sociedade.

Para 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).

Como se pode observar necessário se faz um breve estudo sobre o mínimo existencial, o qual exige do poder público uma atuação positiva na consecução do mesmo, uma vez que se trata da viabilização pelo poder público de um mínimo necessário para uma vida humana com dignidade. Logo, entre as mais relevantes características da Teoria do Mínimo Existencial encontram-se as correntes: normativa, interpretativa, dogmática e vinculada à moral.

A primeira corrente é a 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.

Já a interpretativa, é aquela que projeta conseqüências sobre a interpretação dos direitos fundamentais. A natureza interpretativa acompanha hoje, de modo geral, a própria ciência do direito (COING 1993 *apud* TORRES, p. 298).

Para a corrente dogmática, 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.

Sendo assim, a teoria do mínimo existencial, sem se confundir com a filosofia, está intimamente ligada à moral, pois até os direitos fundamentais estão vinculados aos princípios morais. Daí entende-se que a teoria dos direitos fundamentais, nela incluída a do mínimo existencial, é um dos caminhos para a própria legitimação dos direitos fundamentais.

Para o renomado Norberto Bobbio (BOBBIO, 1992 *apud* TORRES p.50), “o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los”.

Hoje, 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 vem expresso na Carta Magna deste país. (TORRES, 2009). A Constituição de 1988 não o proclama em cláusula genérica e aberta, senão que se limita a estabelecer que constituam 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 viabilizá-los através das imunidades tributárias, como a do art. 150, VI, “b”.

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).

Somando-se a teoria do *status* de Jellinek citada por Torres (2009), temos a teoria do *status positivus*, que 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.

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).

Como se pode observar a teoria do *Status negativus* vem a acrescer as outras teorias, possibilitando à argumentação de que o Legislador Constituinte deve proteger o mínimo existencial através de normas protecionistas aos elementos da sociedade que viabilizam a consecução do mínimo existencial, como no caso do Exercício da Crença religiosa, que é um meio do qual o indivíduo se utiliza para ter uma boa qualidade de vida, no tocante aos aspectos psíquicos, o que será demonstrado logo em seguida. Logo, o Estado que tem o dever de viabilizar o mínimo existencial, adotará medidas positivas, mas também deve se abster de atuar, como forma de estimular aqueles elementos viabilizadores do mínimo à existência humana digna, o que fará através das imunidades tributárias, uma vez que a imunidade tributária, para o STF e para a Doutrina nacional, é uma não incidência qualificada, limitadora do Poder de Tributar do Estado.

Portanto, como será demonstrado abaixo, sendo a crença religiosa uma forma de se garantir o mínimo existencial, os templos de qualquer culto estão imunes quanto aos impostos que incidem sobre o seu patrimônio, sua renda e os seus serviços, pelo fato de que o Estado a partir do momento que não exerce sobre eles o seu Poder de Tributar está estimulando tal prática.

2.1 A religião, a crença e a fé, um suporte psicológico necessário à qualidade de vida do 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 do indivíduo é essencial para a sua felicidade, fraternidade e concepção de vida. Sendo assim, a religião é um direito fundamental que assegura uma melhor qualidade de vida aos indivíduos.

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, é um conceito moral, ligado às condições do exercício da liberdade e às prestações positivas vinculadas à justiça distributiva. (TORRES, 2009, p.18).

O termo acima integrado é empregado para descrever a qualidade das condições de vida levando em consideração fatores como saúde, educação, bem estar físico, psicológico, emocional e mental. Dentre muitos fatores que favorecem a qualidade de vida, a religião é um deles. Assim, a religião ajuda a diminuir a ansiedade da morte e os religiosos se consideram mais felizes. Mais religiosidade significa mais preocupação com o outro, mais empatia e mais ação, fazer algo para ajudar.

Historicamente, nosso país sempre foi 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 desincumbiu-se perfeitamente de tal prova, ressalvando, contudo, alguns poucos, sobretudo nos mandamentos da Lei da Igreja. (MOTT, 1997, *apud* TORRES p.164- 165).

Apesar de ser considerada uma nação laica, no Brasil ainda há o favoritismo ao catolicismo. No entanto, é expresso em nossa Constituição que todos os templos religiosos

possuem imunidade para exercerem seus cultos livre de tributação, decorrente do pluralismo religioso que vivemos.

A concessão de imunidade tributária aos templos religiosos é, então, a garantia que o constituinte deu a 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.

Tal imunidade é, então, uma garantia do 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

O Estado necessita arrecadar recursos para o desenvolvimento financeiro, meio pelo qual intervém sobre o domínio público. O principal e mais eficaz meio é cobrança de tributos. Através, deles o ente estatal pode atender aos fundamentos constitucionais expressos em nossa Carta Magna. As imunidades tributárias estão prevista no texto Constitucional em seu art. 150,VI, conforme se pode analisar da transcrição abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda, ou serviço, uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
(BRASIL,1988)

Importa registrar que a imunidade prevista no art.150,VI, 'a' da CF/88, trata-se de imunidade recíproca a qual determina que os entes da federação não poderão tributar, através dos impostos, o patrimônio, a renda e o serviço um dos outros, uma vez que os entes da Federação são independentes e autônomos uns dos outros, conforme pode extrair do art. 18, da CF/88, e ainda a autonomia que as pessoas políticas de direito público interno detém é um dos fundamentos da Federação. Assim, estabelece a Constituição Federal:

Art.18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição. (BRASIL, 1988)

Logo, se um Ente da Federação pudesse tributar o patrimônio, a renda e o serviço do outro, poderia usar tal Poder para adentrar a autonomia federativa.

Já o referido art.150, VI, 'b', da CF/88, trás o dever de o Estado garantir a liberdade religiosa, ou seja, trata-se de uma imunidade de templos de qualquer culto. Garantida com fundamento no Título II Dos direitos e Garantias fundamentais, no seu

inciso VI do art.5º da CF/88, sendo esta imunidade objeto deste estudo monográfico, por isso será analisada com maiores detalhes mais adiante.

Em relação à imunidade tributária conferida pela alínea “c” do referido dispositivo Constitucional aos partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores, SCHOOUERI (2011, p.393) enfatiza que:

Mais uma vez, são situações em que a exceção ao regime geral de impostos justifica-se não só pela falta de capacidade contributiva, como também por valores fundamentais prestigiados pelo contribuinte. São, em todos os casos imunidades subjetivas, já que se vinculam às características de seus titulares.

A Constituição atribui, ainda, na mesma alínea, a imunidade tributária às instituições de educação e assistência social. Consoante ao assunto, Humberto Ávila (2006) aduz que “a Constituição Brasileira estabeleceu a educação como objetivo estatal, seja porque garante o direito à educação, seja porque vincula a imunidade às finalidades essenciais da instituição, seja, ainda, porque institui a educação como dever estatal”. Desta forma encontra-se fundamento constitucional no art. 6º, *caput* da CF/88:”Art.6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho,...,na forma desta constituição”.

Ao lado das imunidades acima arroladas, o texto constitucional apresenta casos de imunidades objetivas, que são as imunidades de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua fabricação, o que não se estende às empresas jornalísticas ou de publicidade, editoras e autores. Logo, o que se encontra no art. 150, VI, “d” da CF/88 é um incentivo à atividades culturais por meio da leitura de livros, revistas e periódicos. Além de ser dever de o Estado garantir a liberdade de manifestação do pensamento, do direito de crítica e de posicionamentos políticos, religiosos e ideológicos.

Sendo assim, como se podem verificar, as imunidades tributárias surgiram com uma forma de proteção ao contribuinte e de incentivo a determinada atividade. De um lado, busca-se a contenção do poder voraz do Estado em arrecadar e tributar cada vez mais para aumento de sua receita. De outro lado, busca-se a proteção a ações importantes para o desenvolvimento dos cidadãos numa sociedade.

Verifica-se que o estudo da imunidade vem se revelando cada vez mais importante, pois nas últimas décadas tem se destacado as atividades desenvolvidas pelo chamado Terceiro Setor, este composto por segmentos da sociedade civil organizada que objetivam a melhoria da qualidade de vida do ser humano, através das Organizações Não

Governamentais, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, Organizações Sociais e Organizações Religiosas.

Quanto ao conceito de imunidade, não está definitivamente consagrado, havendo assim divergências doutrinárias. Uma vez que, o instituto em tela não possui uma elaboração teórica de método adequada ao seu conhecimento. De forma que antes de conceituarmos este instituto, é importante tecermos algumas considerações, como por exemplo, diferenciá-la das isenções.

3.1 Imunidade *versus* isenção

Vale ressaltar que apesar de na Constituição utilizar da nomenclatura isenção, esta hospeda uma nítida imunidade, por isso se faz necessário diferenciar os referidos institutos. Para o ilustre Eduardo Sabbag (2011, p. 285):“(...) a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto que a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação”.

Conclui o autor ainda: “(...) no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada” (SABBAG, 2011, p. 285).

Já o Luciano Amaro (2008, p. 95) aduz que “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.

Vale frisar, ademais, que “enquanto a norma de isenção é de ser interpretada literalmente, a imunidade, a teor de precedentes do Supremo Tribunal Federal, admite interpretação ampla à luz dos princípios constitucionalmente consagrados” (AMARO, 2008, p. 152).

3.2 Conceitos doutrinários de imunidade

A partir deste breve relato podemos apresentar as diversas conceituações doutrinárias quanto ao entendimento da imunidade Tributária, iniciando-se pelo Ilustre Luciano Amaro (2008, p.151), que assim define Imunidade tributária:

A imunidade tributaria; é assim, qualidade de situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deitou-a fora de campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Já Hugo de Brito Machado (2002, p.241) entende que “imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado.”

Neste sentido, Regina Helena Costa (2001, p.35) destaca a idéia preconizada por Amílcar de Araújo Falcão, que define imunidade tributária como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou o poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo”

Vale destacar a opinião de Gustavo Tepedino (1994) que afirma que: ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado. Daí porque a interpretação das alíneas do art. 150 VI da Constituição Federal de 1988 deve ser ampla e teleológica, nunca restritiva e literal.

Ainda dentro do objetivo de demonstrar o que os doutrinadores dizem sobre a imunidade tributária, o mestre Aliomar Baleeiro (2003, p.226), insigne precursor do Direito Tributário Brasileiro, define imunidade tributária como “uma exclusão da competência tributar, proveniente da Constituição”.

Já Pontes de Miranda, (1982, p.510), antes mesmo da Constituição de 1988, já considerava a imunidade tributária uma “limitação constitucional à competência de editar regras de imposição”.

Logo, interpretando precedentes do Supremo Tribunal Federal, entende-se que, são cláusulas pétreas, as imunidades tributárias constantes na Constituição Federal na Seção II, intitulada Das Limitações ao Poder de Tributar, situada no Capítulo I, denominado Do Sistema Tributário Nacional, localizado no Título VI, da Tributação e do Orçamento. São elas as imunidades recíprocas (art. 150, VI, *a*, parágrafos 2º e 3º) e as imunidades genéricas, estas subdivididas em imunidades subjetivas (art. 150, VI, *b*, *c* e

parágrafo 4º) e imunidades objetivas (art. 150, VI, *d*). Para esta corrente, não são cláusulas pétreas somente as imunidades específicas (art. 153, parágrafos 3º e 4º; art. 155, parágrafo 2º, X, *a, b, c, d*; art. 156, parágrafo 2º, I; art. 149, parágrafo 2º, I; art. 184, parágrafo 5º; e art. 195, parágrafo 7º)

Portanto registre-se o ensinamento de Roque Antônio Carrazza (2001, p. 600-601):

A expressão imunidade tributária tem duas acepções. Uma, ampla, dignificando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras do seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e) fazendo tábua rasa do princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

E, outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso declararam ser vedado às pessoas políticas tributárias determinadas pessoas, que pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Em sua acepção ampla, a expressão 'imunidade tributária' alcança quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Em sua acepção restrita, apenas os impostos.

Já em sua publicação intitulada “Imunidades Tributárias”, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p.32) leciona que:

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.”

Após um vasto número de conceito de diversos doutrinadores, tem-se a concepção que apesar de não haver uma conceituação formalizada e teórica do instituto a maioria dos doutrinadores estabelece o mesmo parâmetro ao conceituá-lo como uma limitação ao poder de tributar do Ente Estatal, como medida de proteção aos cidadãos, entes que dela faz jus. As conceituações supracitadas são genéricas, assim, aplicáveis em âmbito geral de imunidade. No entanto, no trabalho em tela, vamos nos aprofundar nas imunidades das organizações religiosas, nomenclatura esta utilizada pela lei cível vigente.

4 A IMUNIDADE APLICADA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS

4.1 Conceito de templos de qualquer culto

O conceito de templo traz muitas divergências, podendo-se concluir pela existência de duas correntes: a) a restritiva, que somente admite que a imunidade alcança o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso; e b) a liberal, que sustenta que a imunidade se estenderia aos ‘anexos’ do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, ao atos próprios de culto.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p.269), filia-se a corrente restritiva, que conceitua:

“templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma Era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos *augures*, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios”.

O mestre Paulo de Barros Carvalho (2000.p. 184) tece semelhante abordagem, dando ao vocábulo “culto” a maior amplitude possível, restringindo, porém, o sentido da palavra “templo” ao lugar onde se realiza o culto, destacando que vários questionamentos surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo “culto”, pois conforme a aceção que lhe for dada o conceito do que seja “templo” restará prejudicado.

Já o renomado mestre Aliomar Baleeiro,(2003, p. 226) seguindo a linha mais liberal, rejeita a identificação entre templo e local de culto, para enxergar no templo todo um conjunto de bens e atividades organizadas para o exercício do culto religioso, ou a ele vinculados. Para ele, o templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito somente ao imposto predial do Município, ou ao de transmissão *inter vivos*, se não existisse a garantia imunizante prevista na Constituição Federal. Um edifício somente será considerado templo se complementado pelas instalações ou pertenças adequadas àquele fim ou se utilizado aquele espaço efetivamente no culto ou prática religiosa.

Portanto, temos o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal que estão imunes aos impostos o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas, desde que destinadas a realização do culto religioso. No entanto, o grande problema das

imunidades dos templos religiosos não está precisamente aqui, mas na constituição do que seriam as entidades religiosas.

Neste sentido, tem-se que os Templos de Qualquer Culto, chamados pelo Código Civil de 2002, de Organizações Religiosas (inciso IV do artigo 44 da Lei 10.406/2002), passaram a fazer parte do elenco das pessoas jurídicas de direito privado por força da Lei 10.825, de 22 de dezembro de 2003. O Código Civil não trata nem na Parte Geral e nem Especial, do regramento das sociedades religiosas, esclarecendo o § 1º do art. 44 que 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.

Com base no texto acima, entende desta forma, o enunciado nº 143 da III Jornada de Direito Civil realizada no Superior Tribunal de Justiça, que:

“a liberdade de funcionamento das organizações religiosas não afasta o controle de legalidade e legitimidade constitucional de seu registro, nem a possibilidade de reexame pelo judiciário da compatibilidade de seus atos com a lei e com seus estatutos”. (J.M. LEONI LOPES DE OLIVEIRA , 2006. P.107,108.)

Os templos religiosos executam, historicamente, atividades de grande alcance social, notadamente no campo da assistência e promoção social, atuando, neste aspecto, como *longa manus* do Estado, na diminuição dos graves problemas sociais que assolam nosso País.

Diante deste contexto, é imprescindível a observância, pelos Poderes Constituídos, da garantia constitucional da imunidade outorgada pelo Constituinte de 1988 aos Templos de Qualquer Culto, como forma de respeito à liberdade de crença e de culto e também pela importante colaboração das organizações religiosas na atenuação dos padecimentos pelos quais sempre passaram e ainda passam as classes menos favorecidas em nossa sociedade tão desigual.

4.2 Quanto a criação de um templo para a consecução da imunidade

A criação de um templo de qualquer culto é algo bem fácil, pois como no Código Tributário Nacional não há exigências específicas para concessão da imunidade dos templos religiosos, como há previsão em seu artigo 14, subordinando os partidos

políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e assistência social a observância de seus requisitos.

O questionamento apresentado não busca afirmar que a Administração Pública tem que fiscalizar ou utilizar-se dos mesmos requisitos elencados no artigo 14 do CTN, no que refere as imunidades dos templos religiosos. O correto seria a criação de requisitos para se evitar o desvirtuamento da imunidade dos templos de qualquer culto.

Quanto às grandes facilidades de se abrir um templo religioso, um jornalista da folha de São Paulo, Schwartman (2009), fez uma matéria a respeito da facilidade de se abrir um templo religiosos 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 EvangÉlio 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)

A partir da reportagem pode se verificar claramente que ele não teve dificuldade alguma em abrir sua igreja, e que seu culto realmente não era serio, e facilmente livre do pagamento de impostos que eram devidos a ele.

Nesse embasamento, pode concluir-se que há um grande desvirtuamento no caso das imunidades tributárias auferidas aos templos religiosos. O que trata de uma garantia e uma efetivação de um mínimo existencial esta se revelando uma pratica lesiva ao Estado, a fim de não se executar o pagamento de impostos.

Sendo assim, estes desvirtuamentos podem levar ao fim da imunidade religiosa, uma vez que se os contribuintes começarem a usar esta via para se ver livre dos impostos, haverá uma enorme perda de receita pública dos entes tributantes, o que levará os mesmos a pensar na sua extinção. E é isto que este estudo quer demonstrar para que seja protegida a real imunidade dos templos religiosos, pois como já dito a religião é um meio de viabilizar ao indivíduo o mínimo existencial para uma sadia qualidade de vida digna.

5 CONCLUSÃO

As imunidades tributárias tratam-se de exceções ao poder de tributar do Estado. Entende-se que imunidade é a preservação de valores que a Constituição reputa relevante a certas entidades, como é caso das imunidades tributárias destinada aos templos de qualquer culto. Que visam garantir a liberdade de crença, prevista na carta Magna, que também é considerada como um direito ao mínimo existencial.

É um direito ao mínimo existencial, pois a liberdade de crenças está diretamente relacionada com o bem-estar psicológico do indivíduo, e desta forma está corretamente imunizado pela Constituição.

A liberdade de crença, direito constitucional destinado a garantia da religião, através dela se adquire melhores condições de vida para o indivíduo. Por isso é denominada como um direito ao mínimo existencial, que se justifica por ser uma proteção a condição mínima de existência humana digna, a qual não poderá ser objeto de intervenção do Estado.

Porém, com a excessiva facilidade de se criar um templo de qualquer culto, torna seu desvirtuamento também fácil. Assim, muitos são os casos de pessoas que constituem um templo religioso com o intuito único de serem imunes aos impostos. Este desvirtuamento é lesivo para o Estado, uma vez que ele necessita de receita para o desenvolvimento do país.

Infelizmente, apesar desta realidade, hoje no Brasil, não existe qualquer órgão ou serviço que prezem pela fiscalização dos cultos religiosos. Assim, tornando-se difícil a cessação das praticas lesivas, por falta de condutas coesivas.

A falta de preocupação das autoridades competentes no tocante a criação dos templos religiosos, pode levar a inviabilidade da imunidade religiosa, por perder sua finalidade, que é um instrumento de viabilização do mínimo existencial. Significa dizer que por omissão do poder público, um direito que possui valor histórico para o povo brasileiro pode estar ameaçado.

A falta de fiscalização desses templos, seja por carência na lei, ou seja, pela própria omissão do poder público, ameaça uma efetivação à um direito mínimo existencial. Este de vital importância para o desenvolvimento da sociedade.

6 REFERENCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007..

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª Ed. – São Paulo: Saraiva 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº. 51, de 14/02/2006**. 2º. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 05.10.88. Atualizada com as Emendas Constitucionais Promulgadas.

_____. **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.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 31/2000, Malheiros Editores, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

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

J.M.OLIVEIRA, Leoni Lopes. **Novo Código Civil anotado**. 3^a ed. rev. atual. Até a Lei.11.280 de 2006:ed. Lumen Juris, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31^a Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova Serie, nº 4.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. 2. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 26^a 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

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3^o. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 1^o. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHWARTSMAN, Hélio. **O primeiro milagre do Heliocentrismo**. Disponível em:
<http://www1.folha.uol.com.br/folha/pensata/helioschwartzman/ult510u660688.shtml>

TEPEDINO, Gustavo. Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos. **Revista da Procuradoria-Geral da República**. N. 5,1994.

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