

A IMUNIDADE DE TEMPLOS RELIGIOSOS: DA RESTRIÇÃO À EXTINÇÃO

THE IMMUNITY OF RELIGIOUS TEMPLES: FROM RESTRICTION TO EXTINCTION

Fernanda Carolina França

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo estudar e questionar as questões sobre a imunidade tributária de templos religiosos, sua origem histórica, a presença na história do Brasil e nas constituições brasileiras, o entendimento das expressões templo e culto, a diferença entre imunidade e isenção, o posicionamento do STF na amplitude e abrangência, a diferença entre os bens da entidade religiosa, da educacional e assistencial, o direito comparado, a existência como cláusula pétrea e como mínimo existencial e a reserva do possível, bem como questionar uma possível redução de escopo ou até mesmo a extinção definitiva da imunidade com base nos argumentos apresentados.

Palavras-chave: Imunidade Tributária, Evolução Histórica, Constituição Federal, Direito Comparado, Amplitude, Cláusula Pétrea, Extinção, Direito Tributário, Princípios, Reserva do Possível, Mínimo existencial.

ABSTRACT

This work aims to study and question the issues of tax immunity in religious temples, their historical origin, their presence in Brazilian history and Brazilian constitutions, the understanding of the expressions temple and worship, the difference between immunity and exemption, the positioning Of the STF in the scope and scope, the difference between the assets of the religious, educational and welfare entity, comparative law, existence as a stony clause and as a minimum existential and the reservation of the possible, as well as questioning a possible reduction of scope or even the definitive termination of immunity on the basis of the arguments put forward.

KEYWORDS: Tax Immunity, Historical Evolution, Federal Constitution, Comparative Law, Amplitude, Petty Clause, Extinction, Tax Law, Principles, Possible Reserve, Existential Minimum.

1 INTRODUÇÃO

Todos querem viver às custas do Estado, mas esquecem que o Estado vive às custas de todos

(Frederic Bastiat. Filósofo e economista francês.)

Os relatos indicam que o cristianismo nasceu na Judéia e tinha uma doutrina que pregava o amor, o bem e a existência de uma vida após a morte.

Seus seguidores difundiam essas ideias por onde passavam. Muitas dessas ideias eram contrárias aos “dogmas” do estado. Destarte, neste contexto que se iniciaram as perseguições contra os cristãos.

Após muitas perseguições, mas ainda no governo romano, o cristianismo foi legalizado e aos cristãos foi concedida liberdade religiosa e passou a auxiliar o Estado e em alguns momentos as duas figuras se confundiam.

No início da colonização brasileira a igreja católica fez-se presente com os Jesuítas e posteriormente com a vinda da família real de Portugal em 1808.

O Brasil teve em sua formação grande participação da igreja e fez parte do Estado até o fim da monarquia.

O momento atual do Brasil é de crise e com um rombo nas contas públicas o Governo vem buscando alternativas para o aumento da arrecadação. As isenções e imunidades devem ponderar o princípio da necessidade, bem como o interesse da população em não cobrar tributos de determinadas categorias.

Sabendo-se que um valor não arrecadado por uma categoria deverá ser arcado por todos os demais, desta feita, no momento atual pode-se questionar a amplitude na imunidade tributária dada pela Constituição a templos de qualquer culto e até mesmo a sua manutenção.

O valor aqui protegido é a liberdade religiosa e o questionamento é se há necessidade de tal imunidade para a garantia da liberdade.

O trabalho também propõe o tratamento diferenciado para os bens e rendas voltadas para a área educacional e assistencial, cujo objeto é tema do Código Tributário Nacional e sujeita-se a determinadas obrigações legais para ter direito a imunidade.

Igualmente será questionada mais que a amplitude da interpretação atualmente deferida, como também a própria manutenção da imunidade decorrente da necessidade atual.

2 O QUE É IMUNIDADE

Para podermos discutir sobre imunidade, faz-se necessário entender o seu significado e abrangência, sendo uma tarefa não tão fácil até mesmo por não ser sua definição um consenso entre os doutrinadores.

Para Hugo de Brito Machado, a “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”¹, já para Luciano Amaro a imunidade é “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”², no entendimento de Sacha Calmon “é uma heterolimitação ao poder de tributar. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional”³.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho entende que a imunidade é:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas⁴.

Com o objetivo de salvaguardar os valores relevantes, tais como a participação de entidades assistências, a liberdade de culto religioso, o acesso à informação e a liberdade de expressão são deferidas as imunidades, como acredita Luciano Amaro, ressaltando ainda que para tal benefício não há que se observar a capacidade econômica do beneficiado.⁵

Em maior ou menor grau, entenderemos que a própria Constituição limitou o poder de tributar dos Entes, ou seja, o poder de tributar não poderá ser exercido por quem de direito em face de um imune constitucional.

Na visão de Hely Lopes Meireles, a interpretação das imunidades deve ser restrita conforme os termos da Constituição Federal, ainda mais por constituir-se uma exceção, sendo importante ressaltar que a imunidade é dos tributos, ou seja,

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª edição revista atualizada e ampliada de acordo com as EC 32 e 33/2001, Malheiros Editores, 2002. p. 241

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 156.

³ COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 425

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 151

não abarca as taxas e contribuições de melhorias.⁶

3 IMUNIDADE OU ISENÇÃO

Na imunidade e na isenção há uma limitação impostas ao Ente. De forma geral, observa-se que em ambos os casos o tributo não será cobrado, destarte faz-se necessário entender a diferença entre os dois institutos.

Conforme elucida Regis Fernandes de Oliveira, a imunidade é conferida na esfera Constitucional enquanto a isenção é feita por meio de legislação infraconstitucional⁷.

Tal definição está claramente explanada na ADI 2.006 da relatoria do Ministro Mauricio Correa, cujo entendimento é de que:

A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção. O Poder Público tem a legitimidade para isentar contribuições por ele instituídas, nos limites das suas atribuições.⁸

Para Luciano Amaro “a diferença entre ambas repousa no plano de atuação, basicamente, no fato de a imunidade atuar no plano da definição da competência e a isenção operar no plano da definição da incidência”⁹.

No entendimento de Fernando Facury Scaff, a imunidade caracteriza-se como:

norma de desoneração tributária, constitucionalmente qualificada, e diz respeito à estrutura social e econômica de um país. Ela tem como objetivo a implementação concomitante dos objetivos do Estado, traçados na Constituição pela sociedade; e as isenções são normas conjunturais e não estruturais utilizadas para permitir maior

⁶ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 13ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 178-179.

⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000. p. 62

⁸Ação Direta de inconstitucionalidade nº 2.006-4, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 1/7/1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347380>> Consultado em 13/06/2017.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 281

flexibilidade na política econômica das unidades federativas.¹⁰

Embora aparente iguais há uma grande diferença entre as duas, tal diferença dá-se no âmbito da interpretação, sendo a imunidade sempre interpretada ampliativamente, por ser definida pela Constituição Federal e a isenção sempre interpretada restritivamente, por ser definida por legislação infraconstitucional.

Insta salientar que uma isenção pode ser facilmente excluída da legislação, já a imunidade carece de alteração da Constituição, com grau de dificuldade muito superior por tratar-se de Emenda Constitucional.

Necessário se faz esta comparação/diferenciação, porque ainda se confunde, e muito, os dois institutos, ora se chamando imunidade o que é mera isenção, ora, *in totum*, o reverso.

4 IMUNIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Para entender a benesse objeto do presente trabalho, faz-se necessária uma visita à história do Brasil e a evolução do assunto nas diversas Constituições Nacionais.

Na visa de Ubaldo Cesar Balthazar, a ligação entre o Estado e a Igreja, no Império era patente, lembrando que havia tributos para geração de recursos para a Igreja Católica, em especial para a construção de igrejas e de contra parte o Imperador tinha a prerrogativa de escolher os ocupantes de cargos eclesiásticos de alta patente, cuja única confirmação cabia ao Papa.¹¹

Quando se busca na história do Brasil o primeiro momento do assunto, toma-se como referência os artigos 5º, 99 e 102, da Constituição de 1824, o primeiro indicando a religião oficial e da superioridade da religião católica, o segundo da figura sagrada do Imperador e o terceiro a ligação de poder entre o Imperador e a Igreja Católica:

Art.5 A Religião catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas,

¹⁰ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imunidades tributárias**. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998. Cap. 25. p. 492-495

¹¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 83

sem fôrma alguma exterior do Templo.¹²

Insta salientar que até a Constituição de 1824 não se aceitava o culto de outras religiões que não há católica.

Art. 99 A Pessoa do Imperador é inviolavel, e Sagrada: Elle não está sujeito a responsabilidade alguma.

Art. 102. O Imperador é o Chefe do Poder Executivo, e o exercita pelos seus Ministros de Estado.

São suas principaes attribuições

(...)

II. Nomear Bispos, e prover os Beneficios Ecclesiasticos.¹³

Como bem salienta Boris Fausto, é de se destacar que o período imperial brasileiro está dividido em Primeiro Reinado, Regência e Segundo Reinado”.¹⁴

Vale lembrar que o período da Regência foi conduzido pelo Padre Diogo Antônio Feijó, de 1835 a 1837. Além disso, ocupou o cargo de Ministro da Justiça de 1831 a 1832, já em 1833 foi eleito senador, até 1835 quando se tornou o Regente.

O Brasil tem sua base religiosa de Portugal, país altamente católico, desta feita uma Carta Constitucional outorgada pelo Imperador Dom Pedro I só poderia dar primazia a tal religião.

O artigo 103 determinava o juramento feito pelo Imperador:

Juro manter a Religião Católica Apostólica Romana, a integridade, e indivisibilidade do Império; observar, e fazer observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e mais Leis do Império, e prover ao bem geral do Brasil, quanto em mim couber.¹⁵

O Imperador tinha certas funções eclesiásticas, o que ligava fortemente o Estado à religião.

Em 1889, a proclamação da República sepulta a monarquia no Brasil e em 1891 uma Constituição é promulgada com base em ideais republicanos e liberais, desta feita vê-se uma ruptura entre o Estado e a religião, deixando a religião católica de ser a oficial do Brasil.

¹² Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 12/07/2017.

¹³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 12/07/2017.

¹⁴ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12. ed., 2. reimpr. São Paulo: Edusp, 2007.

¹⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 12/07/2017

Jorge Caldeira, para corroborar a separação entre Estado e Igreja, informa que fora retirado do ministro de confissão religiosa os direitos políticos de votar e ser votado.¹⁶

A Constituição de 1891, no artigo 11, expressamente veda a subvenção dos cultos, verificando-se aqui o caminhar para o Estado Laico.

Art.11 É vedado aos Estados, como à União:

2 ° estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos¹⁷

Por meio de um golpe de Estado, em 1930, tivemos um novo período e conseqüentemente uma nova Constituição com viés socialdemocrata e de Bem-estar social.

O período de 1889 a 1930 é conhecido como “República Velha” cuja orientação se dava no poder das oligarquias regionais que não tinham qualquer preocupação com o social.¹⁸

Em 1934, é promulgada a nova carta Constitucional e em seu artigo 153 o ensino religioso voltou às escolas públicas, marcado pela *facultatividade* de frequência e pela liberdade de confissão¹⁹.

O Pergaminho Nacional de 34 tinha o condão de ser um documento com compromisso entre o liberalismo e o intervencionismo.

A Constituição Federal atual assume contorno de uma socialdemocracia e de Estado de bem-estar social.

Já, em 1937, sob a égide do Estado Novo, uma nova constituição foi outorgada rompendo com o regime democrático, conhecida como Polaca, sem grandes mudanças no capítulo das imunidades, ou no tratamento dos cultos.

Com o fim do Estado novo, tem-se uma nova Constituição promulgada em 1946.

A Constituição Federal de 1946, pela primeira vez faz referência expressa à

¹⁶ CALDEIRA, Jorge. **Diogo Antônio Feijó**. São Paulo: Editora 34, 1999. Coleção Formadores do Brasil. p. 11.

¹⁷ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> Acesso em: 12/07/2017.

¹⁸ Cf.: BOBBIO, Norberto. **Oligarquia**. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola. Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994. Vol.2.

imunidade dos templos de qualquer culto. Houve um alargamento de fatos geradores de imunidade.

Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

(...)

V - lançar impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;²⁰

Mais adiante o Brasil passará novamente por uma ruptura com o Golpe Militar de 1964.

Importante ressaltar que em 1965 houve uma reforma tributária e como consequência o Código Tributário Nacional de 1966.

Em 1967 em seu artigo 19, inciso III, da Constituição Federal repetiu literalmente o texto da Constituição da emenda constitucional 18/65 e manteve a referida imunidade aos templos, retirando apenas a imunidade aos tributos do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.²¹

Na visão de Baleeiro a Constituição Federal de 1967 é uma "Constituição Calvinista" cujo objetivo maior era o enriquecimento do povo, com o consequente desenvolvimento econômico.²²

Contrabalanceando o posicionamento de Baleeiro, Freyre lembra que no Brasil ainda persistia as peculiaridades de privilégios advindos do Reino de Portugal e arraigados na Colônia.²³

Por fim, chega-se a Constituição Federal de 1988, também conhecida como constituição Cidadã. O artigo 5º, incisos VI a VIII, tratam da inviolabilidade e a liberdade de consciência religiosa.²⁴

¹⁹ Art.153: O ensino religioso será de frequência facultativa e ministrado de acordo com os princípios da confissão religiosa do aluno manifestada pelos pais ou responsáveis e constituirá matéria dos horários nas escolas públicas primárias, secundárias, profissionais e normais.

²⁰ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 12/07/2017.

²¹ BALTHAZAR, **História do Tributo no Brasil**, 2005, p. 131,132 e 168,

²² CAVALCANTI, et. ali., **A Constituição de 1967**. In: PORTO, Curso "Constituições do Brasil", 1987. p. 55.

²³ Cf. FREYRE, Gilberto. **Casa Grande de Senzala**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1978.

²⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à

O artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal veda expressamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir imposto sobre templos de qualquer culto.

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;²⁵

Cada Constituição decorreu de peculiaridades sociais e políticas, a temática religiosa sempre esteve presente no contexto cultural e político, todavia a imunidade só apareceu na Constituição de 1946, entretanto, nunca houve cobrança de tributos das entidades religiosas.

Insta salientar que embora o Estado Brasileiro seja laico, ele não é ateu, no próprio preâmbulo da atual Constituição Federal é feita menção à proteção de Deus sobre os representantes do povo brasileiro, justificando-se de certa forma a benevolências tributárias deferidas às religiões.

5 INTERPRETAÇÃO DE TEMPLO E CULTO

O termo “culto” por ser fundamental na aplicação das limitações tributárias.

Para Paulo de Barros Carvalho “culto religioso” se refere a “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”²⁶.

Portanto, temos que culto é a reunião de pessoas, com objetivos afins, quais sejam, de disseminar a religião e a fé, sendo que esta reunião deverá ser constante e periódica.

Também carece de interpretação expressão templo religioso carece de

igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva; VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei. Acesso em: 12/07/2017

²⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12/07/2017.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.208

interpretação para a efetiva aplicação.

Na Roma antiga o “*templum*” era o lugar, normalmente aberto e elevado, onde se realizavam os cultos.

Para Hugo de Brito Machado “Templo” não se remete a mera edificação, mas sim a “tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa”, ou seja, a imunidade é apenas sobre que estejam à serviço da igreja. Um prédio da igreja alugado caberia a incidência de tributo, mas a casa paroquial não.²⁷

Nesse mesmo diapasão Baleeiro assevera que:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente a comunidade religiosa, desde que não empregados para fins econômicos [...] Mas não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc.²⁸

Já em uma interpretação mais restritiva entende que a imunidade seria apenas do local em que o culto é celebrado.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, “o templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se officie um culto, aí é o templo.”²⁹

Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. Quando ocorre a tributação objetiva-se evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se tenha o objetivo de lucro, sem qualquer finalidade benemérita.

Uma visão mais restrita do termo templo abarcando basicamente o local da liturgia.

Para Regina Helena Costa³⁰ a imunidade de templos tem como objetivo dar

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 286.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 88-89.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 269.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p.156

eficácia ao artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal do Brasil, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

Na visão de Meirelles, como decorrência do chamado filtro constitucional, o templo deve ser entendido como recinto do culto e a casa paroquial, a sede da congregação, como anexos, cabendo apenas a esses a imunidade.³¹

6 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal mudou seu posicionamento ao longo das décadas passadas que era mais restritivo e vem dando uma interpretação mais ampla ao instituto da imunidade. Desse modo, a Corte Suprema defende, atualmente, uma teoria ampliativa quanto à extensão dos efeitos imunitários a atividades essenciais da Igreja.

A interpretação mais ampliativa conferida pelo Supremo Tribunal Federal decorre do Acórdão do RE 325.822-2³².

O julgado conjugou o artigo 150, inciso VI, alínea b com o § 4º do mesmo artigo, ampliando a imunidade para todo o patrimônio e qualquer renda de uma instituição religiosa desde que não fira a livre concorrência.

Portanto, os imóveis de propriedade de entidade religiosa, embora alugados, isto é, não aplicados diretamente na prática do culto religioso, estarão alcançados pela imunidade tributária se os rendimentos dos aluguéis forem destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa.

No posicionamento de Ives Gandra, a posição do STF está correta e defende a ampliação dada pelo Supremo, destarte mesmo que haja renda afeita a finalidade religiosa cabe à imunidade, fazendo uma interpretação conjunta do §4º do artigo 150 com § 4º do artigo 173, ambos da Constituição Federal.³³

A citada decisão do Supremo Tribunal Federal tem mais de 05 (cinco) anos e nesse interim o tribunal sofreu uma grande alteração de composição, sendo possível que em outro julgamento haja um novo entendimento, quem sabe mais ligado a atual situação social e política do país.

³¹ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 13ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 178-179.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário 325.822-2-SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 18 dez. 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 05/01/2017.

Em voto vencido, o Ministro Velloso defendeu a interpretação literal do artigo:

[...] quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados.

O STF, em 2003 editou a súmula 724 ampliando aos aluguéis dos bens, quando o valor for revertido às atividades da igreja.³⁴

De pronto é possível discordar da decisão do Supremo Tribunal Federal que ampliou ao extremo a imunidade.

Defende Ricardo Lodi Ribeiro ser excessiva a ampliação da aplicabilidade da imunidade e que tal fato contraria o disposto no artigo 19, inciso I, da Constituição Federal de não fomento às instituições religiosas, mas apenas a sua tolerância.³⁵

É de se questionar se um estacionamento na frente do templo não deva sofrer incidência de tributos. Qual o fomento religioso ali, qual a necessidade para o exercício da liberdade religiosa.

7 ENTIDADE RELIGIOSA OU EDUCACIONAL OU ASSISTENCIAL

Largamente utilizado para defender a imunidade ampla e irrestrita das instituições religiosas, é a alegação de que bens estão afeitos ao viés educacional ou assistencial.

Na visão de Meirelles, não há que se falar da imunidade dos templos, mas sim da lei complementar tributária.³⁶

Muitas vezes a figura das instituições está ligada a entidades educacionais,

³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: RT, 1998. p. 45-46:

³⁴ Súmula 724: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades", Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>>. Consultado em 12/06/2017.

³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 194

³⁶ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 13ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 178-179

tais como, escolas e faculdades ou creches, projetos sociais e até mesmo hospitais.

Lembrando que a constituição faz uso da terminologia “templos e Culto”, ou seja, facilmente consegue-se apartar os bens afeitos a práticas litúrgicas e aos bens vinculados a Educação e assistência social.

O Código Tributário Nacional é ululante quando regulamenta a impossibilidade de cobrança de tributos aos templos de qualquer culto, mas regulamenta as obrigações a que estão sujeitas as instituições educacionais e de assistência social, conforme assevera o artigo 9º, incisos I e IV, alíneas “b” e “c”, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: b) templos de qualquer culto, c) o 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, observando os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.

Novamente o CTN volta a regular a questão no artigo 14 a obrigatoriedade de vinculação dos bens ao objetivo assistencial e educacional, sob pena de revogação da imunidade³⁷.

Desta feita, premente a separação inicial entre a imunidade religiosa concedida pela Constituição Federal e a isenção do CTN, sendo a segunda, embora ligada a religião deve se dissociar da imunidade e ater-se às regulamentações do CTN.

Já nos artigos 12, quando limita a isenção ao “patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes” e 13 do Código Tributário Nacional regulamentam ainda mais a alínea “C”, tornando mais restritiva os fatos abrangidos pela não tributação, bem como dão maiores ferramentas para uma fiscalização.

³⁷ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

– não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

8 CLÁUSULA PÉTREA

Antes mesmo de se falar sobre cláusulas pétreas há que se falar do Poder de elaborar a constituição.

Para Alexandre de Moraes, há um poder ilimitado do Poder Constituinte tida originário, bem como autônomo.³⁸

Já o Poder reformador carece de autonomia, conforme assevera Uadi Lammêgo Bulos, pois o poder reformador não pode afastar as premissas do poder originário, tendo o poder reformador limites implícitos.³⁹

A Constituição Federal do Brasil enumera taxativamente as chamadas cláusulas pétreas em seu artigo 60º, §4º, inciso IV, garantindo que os direitos e garantias individuais não serão objeto de exclusão da Constituição Federal.

As cláusulas pétreas têm supedâneo no binômio soberania popular, baseado em Rousseau calcado na vontade geral da maioria e o constitucionalismo na tese de Locke na contenção jurídica do poder para proteção da liberdade do cidadão⁴⁰.

A proteção de cláusulas visa impedir que direitos elencados como fundamentais sejam excluídos quando uma maioria legislativa entender por bem retirar tal direito⁴¹.

Parte da doutrina entende que as imunidades não estão abarcadas no citado artigo, todavia outra parte entende que a imunidade religiosa está abarcada nas garantias individuais.

Para parte da doutrina que entende a imunidade como abarcada pelo manto de cláusula pétrea que as normas de imunidade apresentam um duplo efeito: por um lado impedem que exista competência tributária sobre determinadas pessoas ou situações, limitando a atuação do Estado e, por outro, conferem aos cidadãos o direito público subjetivo de não serem tributos nestas hipóteses.

Entretanto, há entendimentos de que não sendo expressamente elencadas as imunidades no artigo 60º da Constituição Federal não poderia fazer-se uma interpretação ampliativa fazendo com que a imunidade seja abarcada pelas

³⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 4ª edição, São Paulo : Atlas, 1998. p 49.

³⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 38/39.

⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **As cláusulas pétreas Tributárias**. Revista de Direito do Estado nº 21. Rio de Janeiro: Editora Renovar. 2011

⁴¹ STERN, Klaus, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland* 1984, p.167, apud: Flávio Bauer Novelli, **Norma Constitucional**. A propósito do art.2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, Revista de Direito Administrativo 199, 1995. p.47.

garantias individuais.

O doutrinador Daniel Sarmento defende que a cláusula pétrea deve se restringir ao mínimo necessário que garanta o ideal constitucional de democracia e garantir a liberdade e igualdade para os cidadãos⁴².

Vencido o questionamento de pertencimento das imunidades ao rol das cláusulas pétreas, o que pode ser questionado é até qual ponto uma cláusula tida como pétrea pode sofrer alteração, redução ou exclusão de seus preceitos.

Bobbio aponta que é de difícil fé o entendimento da inflexibilidade das cláusulas pétreas, ainda mais em uma sociedade de característica marcada pela desigualdade e pelas iniquidades de toda sorte. Assevera que a ideia do absoluto é uma ilusão e que pode servir para defender a perenidade de posições conservadoras.⁴³

Desta feita, há que se entender que a sociedade evolui, destarte há uma evolução de seus anseios e necessidades.

Nesse diapasão, sobre a mera modificação no dispositivo, Ingo Wolfgang Sarlet assevera que “não conduz, portanto, necessariamente a uma inconstitucionalidade, desde que preservado o sentido do preceito e não afetada a essência do princípio objeto da proteção”.⁴⁴

Continuando sua explanação o citado doutrinador informa:

(..) de qualquer modo, é possível comungar o entendimento de que a proteção imprimida pelas ‘cláusulas pétreas’ não implica a absoluta intangibilidade do bem constitucional protegido, pelo menos não no sentido de impedir todo e qualquer tipo de restrição. Não se pode negligenciar, neste contexto, que os direitos e garantias fundamentais (a despeito de constituírem limites materiais à reforma) podem ser objeto de restrição até mesmo pelo legislador infraconstitucional, desde que preservadas as exigências da reserva legal (quando for o caso), bem como salvaguardado o núcleo essencial do direito restringido e observados os ditames da proporcionalidade, de tal sorte que não nos parece aceitável a tese

42 SARMENTO, Daniel. **Direito Adquirido**, Emenda Constitucional, Democracia e justiça Social. <http://www.ufjf.br/siddharta_legale/files/2014/07/RERE-12-DEZEMBRO-2007-DANIEL-SARMENTO.pdf>. Consultado em 17/05/2017.

43 BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p.22

44 SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos fundamentais sociais como cláusulas pétreas**. Interesse Público, São Paulo, n. 17. jan./fev. 2003^a. P669.

de que o poder reformador (ainda que sempre limitado) possa menos que o legislador ordinário.

No mesmo sentido Jorge Miranda assegura que as ditas cláusulas pétreas podem ser objeto de revisão.⁴⁵

Parte da doutrina entende que a imunidade aqui estudada não é uma cláusula pétrea e é passível de extinção ou revisão. Outra parte entende que a evolução da sociedade autoriza a evolução da Constituição, desta forma mesmo as cláusulas pétreas podem ser objeto de alteração. Mesmo que se guie pela doutrina mais rígida, na qual o núcleo da cláusula deve ser mantido devemos entender que o núcleo é o Cidadão e a defesa ao seu mínimo existencial, no caso a liberdade religiosa.

9 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Princípios são normas, explícitas ou implícitas, que norteiam e impõem limites, dotadas de forte axioma. Os princípios podem ser vistos como um valor ou como um limite objetivo.

Abaixo são elencados alguns princípios balizadores da Constituição Federal que, com base na interpretação em bloco seria capaz de diminuir a incidência da imunidade com uma aplicação restritiva ou no seu ápice a própria extinção da imunidade. Nas palavras de Nelson Rosendal, os princípios são propriamente direitos e não meramente leis, constituindo-se jurisprudência de valores dando embasamento para uma novíssima hermenêutica aos tribunais nacionais, reforçando o entendimento de que os princípios são vagos e indeterminados.⁴⁶

As imunidades tributárias, assim como os demais institutos previstos na Constituição Federal, comportam alguns princípios, uns objetivos, outros subjetivos, que lhes são peculiares, sendo que a função destes princípios é a de ratificar a importância que tem que ser direcionada aos casos de imunidade.

Os princípios Constitucionais são valores supremos e em nosso ordenamento jurídico merecem atenção especial, conforme assevera Rizzato Nunes, são o ponto mais alto do nosso sistema, desta feita, todos os textos jurídicos devem estar em

⁴⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p.146.

⁴⁶ ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé no Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.45/46.

consonancia, harmonia e conformidade com os preceitos emanados por eles.⁴⁷

Princípio da Isonomia ou igualdade, para Regina Helena Costa a isonomia acontece quando “determinadas pessoas, bens e situações, dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação”.

Princípio da Supremacia do Interesse público sobre o interesse privado, o presente princípio defende que o interesse público, ou seja, da população, é mais importante que o interesse privado, principalmente quando esse interesse atende apenas uma categoria. Importante ressaltar que a imunidade diminui a arrecadação do Governo que conseqüentemente terá de cobrar dos demais o valor que deixou de arrecadar ou terá de deixar de prestar alguns serviços pelo não recebimento do tributo

Princípio da Impessoalidade, a administração pública não deve, jamais, beneficiar um contribuinte com uma imunidade que não seja voltada ao interesse público.

Princípio da Moralidade administrativa, a administração pública deve agir com decoro, lealdade e boa-fé, cultivando valores éticos para que nunca seja instituída uma imunidade quando o caso não lhe permitir.

Princípio da Capacidade contributiva, o tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, e isto porque o tributo atinge diretamente o patrimônio do contribuinte.

Para Carrazza o princípio da capacidade contributiva é “a aptidão que cada cidadão tem, em tese, para contribuir, mediante impostos, para o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de subsistência, bem assim das de sua família”.

Tal princípio encontra-se presente expressamente desde a Constituição Federal de 1824 em seu artigo 179, inciso XV, “Ninguém será exempto de contribuir para despesas do Estado em proporção de seus haveres”. Todavia, insta salientar que o clientelismo e os privilégios permaneceram inalterados.⁴⁸

Já o princípio da vedação ao confisco, nas palavras de Hugo de Brito “o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o

⁴⁷ NUNES, Luiz Antônio Rizzatto, **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2002. p.37

⁴⁸ BALTHAZAR Ubaldo Cesar, **História do Tributo no Brasil**, 2005. p. 79.

desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza, ou promotoras da circulação desta.”⁴⁹

Princípio do Estado Fiscal, na defesa de José Casalta Nabais o Estado tem o dever fundamental de cobrar impostos, claro que respeitando os demais princípios.⁵⁰

Princípio da Solidariedade fiscal é definido por Fernando Lemme Weiss, como princípio justificador da existência do direito de tributar, posto o Estado arrecadar a tributação para garantir aos cidadãos os direitos e garantias fundamentais.⁵¹

Historicamente até o século XVIII, em um Estado Patrimonialista, governado por Reis e pela nobreza, os impostos eram impingidos aos pobres e a imunidade era benesse dos Nobres e do clero, conforme assevera Ricardo Lobo Torres.⁵²

O citado doutrinador assevera que com a teoria do mínimo existencial a tributação deixa de ser tão pesada para os pobres e o Estado assume o papel de protetor e muitas vezes provedor, com um Estado Social Fiscal conjugado com os direitos humanos.

Na visão de Pedro Lemos, a imunidade aos templos é uma clara ofensa ao princípio da solidariedade, pois contribui diretamente para um desequilíbrio social, haja vista a riqueza das religiões, com seus templos e bens e de outro lado fiéis pobres objeto de necessidade de benfeitorias estatais, logo a religião deveria contribuir para a equação social.⁵³

Por serem abertos e às vezes implícitos, em alguns casos os princípios podem ser até mesmo contrários, quando se chamará a ponderação de princípios.

Quando há o chamado choque de princípios admite-se a ponderação, conforme entendimento do doutrinador Jorge Miranda.⁵⁴

Desta feita, verifica-se que a liberdade religiosa está garantida pelos princípios constitucionais aqui elencados, desta feita, há a necessidade de uma ponderação de valores quanto a imunidade.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 239 e 240

⁵⁰ CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra, Almedina, 1998. p. 185.

⁵¹ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006. p. 119

⁵² Torres, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro. Editora Renovar. 1999. p. 138/139/345/346

⁵³ LEMOS, Pedro. **A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4179>>. Acesso em: 13/06/2017

O Governo não tem como impedir o funcionamento de uma determinada religião usando os tributos, o princípio elencados já garantem o tratamento igual para todos os cultos.

Também não tem como impedir o funcionamento de todas as religiões, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco impedem a cobrança de tributos de uma forma desproporcional ou predatória.

10 O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E A RESERVA DO POSSÍVEL

Para São Tomás de Aquino, a teoria do direito ao mínimo existencial está calcada no direito natural, haja vista que o homem foi feito à semelhança de Deus, e desta feita tem certos direitos intrínsecos ao fato de existir.⁵⁵

O mínimo existencial está diretamente ligado ao capítulo das “Garantias e Direitos Fundamentais”, da Constituição Federal.

Uma teoria que tenta mostrar a necessidade da religião para a sociedade e consequentemente justificando a imunidade tributária concedida.

Na visão de Ricardo Lobo Torres, o direito ao mínimo existencial está diretamente ligado a dignidade das pessoas que está intimamente ligada a Teoria dos direitos fundamentais que consequentemente não pode ser alvo de intervenções estatais visando sua redução ou extinção, não sendo um valor nem um princípio, mas sim uma regra jurídica.⁵⁶

Para o Ilustre doutrinador Torres a religião é um direito mínimo existencial e por esse fato não deve sofrer qualquer tentativa de abolição ou de redução de sua prática sendo que a retirada da imunidade seria um tiro mortal à igreja e consequentemente ao mínimo existencial.

Em oposição assevera Pedro Lemos que a extinção ou a redução da imunidade não afetaria o mínimo existencial, ou a liberdade religiosa, haja vista que a Constituição Federal conceder benefícios a outras garantias e mesmo assim cobrar impostos, a exemplo da defesa da liberdade de trabalho, entretanto cobra-se

⁵⁴ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. p.76

⁵⁵ Branco, Paulo Gustavo Gonet Branco. Aspectos de Teoria Geral dos Direitos Fundamentais in **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**, 1ª ed, Brasília, Editora Brasília, 2.002, p. 105

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 8

cobra impostos sobre serviço, entre outros exemplos possíveis.⁵⁷

Ou seja, a Constituição Brasileira é repleta de direitos fundamentais, ou mínimos existenciais, mas nem todos têm a imunidade tributária para seu fomento, manutenção ou subsistência.

Um ponto também relacionado aos direitos fundamentais é a Reserva do Possível, ou seja, a reserva financeira possível, ou o que o Estado consegue bancar com a arrecadação.

Segundo Ingo Sarlet, tal teoria surgiu na Alemanha na década de 70, em que uma decisão da Corte Constitucional Alemã que “a prestação reclamada deve corresponder ao que o indivíduo pode razoavelmente exigir da sociedade, de tal sorte que, mesmo em dispondo o Estado de recursos e tendo poder de disposição, não se pode falar em uma obrigação de prestar algo que não se mantenha limites do razoável”.⁵⁸

Tal teoria no Brasil torna-se a teoria da reserva do financeiramente possível.

Com base na reserva do possível, no momento em que os cofres públicos padecem de recursos, no qual se busca fontes de custeio não se justifica mais a manutenção de imunidades aos templos.

A sociedade pugna por uma revisão das imunidades tributárias que oneram o restante da população.

11 DIREITO COMPARADO

No Brasil, os templos religiosos possuem imunidade; nos EUA, isenção⁵⁹.

Tal comparação deve ser feita no escopo de princípios e objetivos e não se apegar a questões técnicas legislativas diferentes por sua natureza federativa. Um País conhecido por sua defesa às liberdades.

A Constituição Americana é notória por sua objetividade ao contrário da prolixa Constituição Brasileira. A Constituição americana abarca em seu conteúdo apenas as definições mais genéricas, a exemplo da Sexta Emenda, que é o norte do

⁵⁷ LEMOS, Pedro. **A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4179>>. Acesso em: 10/06/2017.

⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. P. 265.

⁵⁹ LAGEMANN, E.; BORDIN, L. C. V. **A tributação nos países do Nafta: EUA, México e Canadá**. Indicadores Econômicos FEE, v. 23, p. 306-377, 1995.

sistema tributário americano.

A legislação tributária americana se divide por escopo, sendo a matéria de renda federal, o consumo a estadual e a propriedade nas legislações locais.

Por não figurar na Constituição e por trata-se de isenção, há hipóteses de perda da condição de isenta. Por motivo de interesse privado⁶⁰, influência legislativa⁶¹, participação em campanhas políticas⁶², atividade ilegal, violação de política pública fundamental e comportamento típico de organizações privadas.

Com base nas possibilidades de perda da isenção, asseveram Diogo Ferreira e Felipe Valle, que o sistema americano exige uma certificação de isenção dado em um processo detalhado da entidade religiosa que pede a isenção, a hipótese de perda da isenção que tem suas diretrizes taxativa, expressas e detalhadas.⁶³

A isenção dos templos, organizações religiosas, de caridade, científica, entre outras, está contida na esfera federal americana, na publicação 557, item 501(c)(3).⁶⁴

Embora as duas nações citadas tenham tratamento diferenciado, no quesito tributação de bens e renda, para as religiões a forma de deferimento é bem diferente.

Como ficou patente no Brasil há uma presunção da imunidade para os templos e cultos, não há qualquer verificação ou necessidade de deferimento ou juízo de valor, e cabe ao Estado fazer prova em contrário mostrando que algum bem ou renda dos cultos não é fato gerador da imunidade.

Já nos Estados Unidos da América, o interessado deve postular sua isenção e para tanto deve detalhadamente mostra sua finalidade eclesiástica e é passível de retirada da benesse por fatores já anteriormente descritos.

O Brasil teve a oportunidade de rever legislativamente a questão por meio da

⁶⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. Disponível em: <<https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/Inurement-Private-Benefit-Charitable-Organizations>>. Acesso em: 10/06/2017

⁶¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. Disponível em: <<https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Lobbying>>. Acesso em: 10/06/2017.

⁶² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. Disponível em: <[https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/The-Restriction-of-Political-Campaign-Intervention-by-Section-501\(c\)\(3\)-Tax-Exempt-Organizations](https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/The-Restriction-of-Political-Campaign-Intervention-by-Section-501(c)(3)-Tax-Exempt-Organizations)>. Acesso em: 10/06/2017

⁶³ Ferreira, Diogo e Valle, Felipe, RDIET, Brasília, V. 11, nº2, p. 38 – 71 Jul-Dez, 2016.

⁶⁴ Código de Receita Interna

PEC 176-A/1993⁶⁵, quando o Deputado Federal Eduardo Jorge apresentou uma proposta visando à mudança do texto constitucional.

Entre várias ilações, o Deputado fundamentou o pedido nos seguintes termos:

As imunidades tributárias que pretendemos suprimir decorrem, quase todas, da Constituição de 1946. Poucas foram introduzidas em nosso Direito pela Constituição de 1988. Em 1946, saía o país de um prolongado período ditatorial e os constituintes da época, sequiosos por liberdade de pensamento, pensaram consegui-lo e garanti-lo através de normas constitucionais. O que se viu, de lá pra cá, ao atravessarmos um período negro da nossa história, foi que os cuidados tomados pelo legislador constitucional não foram suficientes para impedir a queda da democracia e a consequente perda das liberdades constitucionais. Além disso, o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas, anos mais tarde, para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios tributários concedidos pela Constituição. (...). Por último, caberia dizer que a revogação dessas imunidades fortalece a posição daqueles que, como nós, pensam que todas as camadas da sociedade devem contribuir para o fim comum, cada um, é evidente, de acordo com as suas possibilidades, que nossa Lei Magna chama de capacidade econômica.

Todavia tal tentativa não logrou êxito e em 28/02/2008 há o arquivamento da PEC, com um parecer contrário com fundamentação rota que sustentava a possibilidade de violação ao princípio da liberdade religiosa e que uma fiscalização poderia acabar em tentativas de boicotar determinada religião em benefício de outras.

Atualmente o assunto voltou à baila por meio da consulta pública efetuada pelo Senado Federal, com base em sugestão popular, cuja relatoria está com o Senador José Medeiros.⁶⁶

Novamente o assunto será discutido no legislativo por iniciativa popular e

⁶⁵Texto da PEC 176-A 1993, Autoria de Eduardo Jorge. Disponibilizado em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14500>>. Acesso em 13/06/2017

⁶⁶Senado Federal. Consulta popular. Disponibilizado em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=122096>>. Acesso em: 14/06/2017

atualmente encontra-se aberta para a população opinar.

O direito à liberdade religiosa é um mínimo existencial do cidadão, destarte a sugestão que está sendo analisada no Senado é legítima e dá base para a revisão da imunidade.

Desta forma, é de se entender que a população tem o direito a opinar sendo legítima a escolher pelo fim da imunidade por entender que sua liberdade religiosa permanecerá garantida com base nos princípios elencados no presente trabalho e na reserva do possível.

12 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como foi possível observar desde a gênese do Brasil a religião esteve arraigada em sua formação e condução política.

Em muitos momentos o poder do Estado e da Igreja, em especial a católica, estavam tão ligados que sua dissociação era difícil. As expressões ou referências à Deus sempre estiveram presentes nas Constituições.

Importante ressaltar que embora o Brasil seja laico, a religião sempre teve influência na política nacional.

A imunidade deferida pelo Estado tem como princípio a defesa da liberdade de religião do cidadão, mas não defende a religião, até mesmo por ser um Estado laico não há que se falar em fomento de religião. A defesa é do cidadão e não da instituição. O Estado tolera a religião.

A imunidade aos templos de todo culto foi recebida inicialmente de forma objetiva e posteriormente foi sendo alargada abrangendo todos os bens desde que não esteja concorrendo com no mercado.

Cada dia mais se observa o abuso no uso das imunidades, templos nababescos, bens em quantidade mais que necessárias à manutenção das funções eclesíásticas. Religião com País, com banco e com redes de televisão e rádio.

Uma pergunta que se faz é se a tal liberdade que o Governo deve defender passa necessariamente por uma imunidade tributária e se caso necessária em qual monta.

A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, vez que está contida de forma expressa pela CF/88. Logo, a pessoa ou a instituição contemplada não pode sofrer tributação, haja vista ser um direito público subjetivo concedido as mesmas.

A Constituição Federal é um sistema armônico de normas e deve ser interpretado com base no conjunto e não em um único artigo. A defesa do direito do cidadão não pode agredir outro princípio que é o Estado provedor de diversos direitos e garantias individuais. Destarte, questiona-se em como manter os benefícios sem a arrecadação, lembrando que a imunidade/isenção de um deve necessariamente ser bancada por outros.

Lembrando que defesa não é da religião, mas sim do cidadão e apenas a defesa do cidadão é uma cláusula pétrea, desta feita a priori caberia uma revisão na aplicação ampliativa da imunidade, no mínimo para a a imunidade do templo como sendo o prédio usado para liturgia do culto.

A religião é um direito fundamental do cidadão, está ligado ao seu mínimo existencial, logo o Estado deve tolerar a sua existência, mas de outro ponto assim como Educação e a saúde também estão no mínimo existencial, ousando-se a declarar mais importantes que a liberdade religiosa.

A legislação tributária é condescendente com as áreas da educação e saúde ofertando isenções, mas para tanto impõem limites e obrigações bem como abre ao Estado o direito de fiscalização.

Podemos afirmar que a imunidade aos templos não deve ser mantida na Constituição Federal, pois a liberdade religiosa está garantida mesmo com o fim da imunidade.

A teoria da reserva do possível pugna que o Estado só necessita fornecer aquilo que a sua arrecadação permite, logo deve escolher o que realmente será importante para a população.

É sabido que o Estado Brasileiro não encontra-se em um momento de bonança financeira, seja pela má administração seja pela diminuição na arrecadação. Destarte, na impossibilidade de bancar todos os direitos fundamentais garantidos pela Constituição Nacional faz escolhas diárias do que irá salvarguardar.

Ora, a liberdade religiosa é um bem tão fundamental para a sobrevivencia do cidadão quanto a saúde, a alimentação, habitação, vestuário entre tantas outras coisas, todavia não se verifica a imunidade a renda, a vestimentas, etc.

Como já dito várias vezes, o Estado deve tolerar as religiões mas não deve fomentar. Entretanto, quando escolhe-se dar imunidade total e praticamente irrestrita para os ganhos e bens das igrejas em detrimento e prejuízo da sociedade, a ponderação é mais que necessária é obrigatória.

Por fim, o Brasil vive uma democracia madura e representativa e não há mais necessidade de imunidades tributárias com a justificativa de proteção. A imunidade deferida para uns impinge a cobrança aos demais.

O direito individual do cidadão em ter todos os serviços garantidos por meio da Constituição Federal é bem maior que a simples justificativa de imunidade para a defesa da liberdade de religião.

Principalmente por não representar mais a necessidade da imunidade concedida. A sociedade evoluiu e não há mais a necessidade de defender a suposta liberdade religiosa dando imunidade aos apartamentos luxuosos ou de templos nababescos e muito menos da indústria de dízimos que se criou.

Um projeto de Lei de iniciativa popular ou até mesmo um plebiscito são legítimos quando se fala em abordar temas que envolvem direitos fundamentais. Ninguém melhor que o povo para decidir sobre os seus próprios direitos.

No direito comparado, embora tenha grandes diferenças na esfera tributária os Estados Unidos são referência quando há que se falar em liberdades. Sendo a Liberdade de expressão a questão mais importante para a sociedade americana.

No citado País também há um tratamento diferenciado para os bens das instituições religiosas, todavia sob o manto da isenção. Cabendo avaliação quanto ao merecimento da isenção por meio de um processo detalhado para a concessão, bem como cabe ao Estado a constante fiscalização abrindo-se a possibilidade de extinção da isenção quando há o descumprimento/desvio de finalidade.

Juridicamente é possível defender a possibilidade de extinção da imunidade, seja perante a evolução da sociedade, seja pela ponderação do mínimo existência comungado com os princípios ou pela obrigatoriedade de todos contribuírem para a manutenção do Estado.

Mas o mínimo aceitável é a revisão da amplitude dada a imunidade aos bens das igrejas, pois a amplitude atual é imoral e beira à ilegalidade.

A revisão deve, no mínimo, conceder a imunidade apenas aos terrenos destinados às liturgias e fazer a separação entre os bens ligados diretamente a liturgia e às entidades religiosas educacionais e assistenciais.

Com base em todas as teorias apresentadas e com fundamento na situação econômica atual do país, a proposta em análise no Senado Federal deve prosperar calhando na revisão da imunidade aos templos de qualquer culto.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; LIMA SOBRINHO, Barbosa. **A Constituição de 1946**. In: PORTO, Walter Costa (Coord.). Curso "Constituições do Brasil". Brasília: Editora Escopo, 1987.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário 325.822-2-SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 18 dez. 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 10 dez. 2016.

BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola. **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994. Vol. 2.

_____. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992

BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997

CALDEIRA, Jorge. **Diogo Antônio Feijó**. São Paulo: Editora 34, 1999. Coleção Formadores do Brasil

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra, Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12. ed., 2. reimpr. São Paulo: Edusp, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEMOS, Pedro. **A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: RT, 1998

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 1998.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto, **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2002

ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé no Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010

SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos fundamentais sociais como cláusulas pétreas**. Interesse Público, São Paulo, n. 17. jan./fev. 2003^a

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imunidades tributárias**. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998. Cap. 25

TAVARES, Marcelo Leonardo. **A reforma da previdência social: temas polêmicos e aspectos controvertidos**, Ed. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2004.

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

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006