



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

FACULDADE DE DIREITO

JOÃO PEDRO DOS SANTOS

ESTUDOS CRÍTICOS SOBRE A IMUNIDADE RELIGIOSA

**Juiz de Fora
2016**

JOÃO PEDRO DOS SANTOS

ESTUDOS CRÍTICOS SOBRE A IMUNIDADE RELIGIOSA

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação do. Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2016**

JOÃO PEDRO DOS SANTOS

A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE RELIGIOSA

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professora Doutora Luciana Gaspar Melquíades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professora Doutora Waleska Marcy Rosa
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 18 de julho de 2016.

Dedico esse trabalho primeiramente à minha família que em nenhum momento deixou de estar ao meu lado. Mesmo diante da distância, a todo momento me incentivaram e transmitiram forças para sempre continuar em busca dos meus objetivos.

Impossível não agradecer também, aos meus amigos que são como uma extensão da família e que me forneceram tantos momentos de alegria, sem os quais, possivelmente não teria conseguido superar a saudade de casa e as dificuldades do dia-a-dia. Serei eternamente grato por ter todos em minha vida.

Necessário o agradecimento àqueles que despertaram a vontade de aprender o Direito. Em especial à professora Elizabete, que além de minha orientadora foi a grande responsável por despertar meu apego ao Direito Tributário, que espero conhecer e estudar cada vez mais. Agradeço, ainda, aos meus amigos e tutores de estágio, que fizeram com que eu percebesse que o trabalho pode ser sinônimo de alegria. Muito obrigado, equipe de ações judiciais da Receita Federal, Vara da Fazenda Pública Estadual e 3ª Vara Cível.

.

"Somente os tolos acham que religião e política não se discute. Por isso os ladrões continuam no poder e os falsos profetas continuam a pregar". Alexandre Boaro.

RESUMO

A imunidade religiosa dos templos de qualquer culto é uma limitação constitucional ao poder de tributar, e funciona como instrumento jurídico de promoção da liberdade religiosa, que é um direito fundamental. Aborda-se as nuances constitucionais acerca das imunidades tributárias, analisando os fundamentos que as justificam. O objetivo é demonstrar que a imunidade religiosa não tem atendido suas finalidades essenciais e, por esse motivo, surge a necessidade que tal instituto seja revisado. Apresentam-se situações nas quais, igrejas são utilizadas para promoção de interesses privados e, até realização de atividades ilícitas, como a sonegação fiscal e a lavagem de dinheiro. A partir da análise bibliográfica, observa-se que a legislação brasileira carece de normas que regulamente a atividade das instituições religiosas e, por fim, são apresentadas propostas jurídicas para tentar solucionar os problemas sob a luz do Estado democrático de Direito.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Imunidade dos templos de qualquer culto. Liberdade religiosa. Direitos fundamentais.

ABSTRACT

Religious freedom of temples of any cult and a constitutional limitation the power to tax, and works as a legal instrument for the promotion of religious freedom, which is a fundamental right. It is approached about the constitutional nuances about the tax immunities, analyzing the fundamentals as justified. However, the goal is to show that one religious immunity has not met with its essential tasks and, therefore, a need arises that such either institute revised. It presents situations which, churches are used paragraph private interests promotion and realization of illicit activities, as tax evasion and money laundering. At from the bibliographical analysis and actual, is observed if that brazilian legislation lacks what rules governing the activity of religious institutions, and finally, are presented legal proposals in order to solve the problems hiccup light of the democratic rule of law.

Keywords: Tax immunities. Immunity of temples of any cult. Religious freedom. Fundamental rights.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 2 : PRINCIPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À IMUNIDADE RELIGIOSA.....	12
2.1 Conceito de imunidade tributária.....	12
2.3 Fundamentos das imunidades tributárias.....	15
2.3 Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto.....	16
2.4 Extensão da imunidade religiosa	18
CAPÍTULO 3: REVISÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA E JUSTIÇA FISCAL	22
3.1 O papel das religiões na sociedade	22
3.2 A aplicação inconstitucional da imunidade religiosa.....	24
CAPÍTULO 4: INSTRUMENTOS PARA VIABILIZAR A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA DE FORMA JUSTA.....	29
4.1 Limitações ao poder de tributar relacionadas às instituições religiosas na legislação estrangeira.....	29
4.2 Medidas jurídicas para aplicação de imunidade religiosa.....	31
5. CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS	37

INTRODUÇÃO

É cada vez mais nítido o aumento do número de locais que são utilizados para cultos religiosos. A quantidade de crenças e denominações que visam propagar a fé é um possível resultado da facilidade possibilitada pelo ordenamento jurídico brasileiro. Este não possui qualquer entrave para criação de uma igreja ou de qualquer outro espaço destinado ao exercício de alguma religião. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), prosseguiu com a previsão do benefício fiscal referente à imunidade tributária concedida às instituições religiosas desde a Constituição de 1946, visto que o constituinte percebeu a necessidade de a liberdade religiosa continuar sendo promovida pelo Estado, mesmo que este não tenha nenhuma religião oficial.

Assim como as outras imunidades tributárias, a imunidade dos templos de qualquer culto é uma previsão constitucional que limita a competência dos entes estatais em instituir e cobrar determinados tributos. Tal benefício é oferecido para que outros direitos possam ser exercidos em sua plenitude, não podendo a tributação ser um empecilho para a efetivação de direitos fundamentais, como, por exemplo, a liberdade religiosa.

No entanto, não são raras as ocasiões em que entidades religiosas são utilizadas para atividades que não condizem com suas finalidades essenciais, que são: a propagação da fé, a beneficência e filantropia.

Desta maneira, é inaceitável que a imunidade religiosa seja uma ferramenta para que líderes de igrejas enriqueçam e utilizem a instituição como um manto que esconde atividades que não vão de encontro com o que prevê a CRFB/88.

O presente trabalho tem como escopo a análise imunidade dos templos de qualquer culto, assim, como da aplicação do mencionado instituto jurídico.

Esta monografia está dividida em três capítulos, iniciando pela abordagem dos princípios constitucionais que norteiam as imunidades tributárias, assim como a conceituação da imunidade religiosa, seus fundamentos e sua amplitude no que tange às atividades acobertadas pela norma imunizante. Já no segundo Capítulo, é apresentada a importância das religiões na sociedade e, ainda, necessidade do instituto ser re-analisado frente às novas demandas da sociedade. Por fim, é realizado o estudo das legislações Americana, Alemã e Chilena para que mais adiante sejam propostas alternativas jurídicas a fim de que os problemas apresentados sejam solucionados ou pelo menos reduzidos.

Para expor os argumentos e ideias centrais, é utilizado o marco teórico relacionado ao neoconstitucionalismo, que desde a segunda metade do século XX vem inspirando diversas Constituições pelo mundo, inclusive a do Brasil, que foi promulgada durante o período de redemocratização do país.

Os neoconstitucionalistas sustentam que as decisões judiciais e, principalmente as escolhas políticas não fiquem limitadas apenas ao texto frio da lei, mas que sejam observados os princípios nos quais fundamentaram a criação de tal norma e, principalmente, se ela atende à sua função social.

Para a realização do presente estudo foi utilizada a metodologia bibliográfica, que consistiu na análise reflexiva de obras relacionadas ao tema trabalhado e, assim, a construção de uma visão crítica para delimitação dos problemas enfrentados e, posteriormente à apresentação de soluções jurídicas pertinentes.

2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À IMUNIDADE RELIGIOSA

Inicia-se o presente estudo com a abordagem indispensável dos preceitos principiológicos referentes à imunidade dos templos de qualquer culto. As imunidades tributárias estão previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e, por esse motivo, devem-se ser analisadas com extremada cautela quando é proposta qualquer possibilidade de mitigação à esse instituto tributário.

2.1 Conceito de imunidade tributária

Para tratar de institutos intrínsecos a todo ordenamento jurídico brasileiro, imperioso é oferecer uma breve visão de como a CRFB/88, aborda e prestigia o assunto à ser tratado no presente estudo.

O Direito Tributário brasileiro é pautado e tem como substrato a Constituição, esta que é o documento jurídico de maior nível hierárquico, devendo, portanto, as normas inferiores respeitarem todos os valores, princípios e diretrizes eleitas pelo poder constituinte. O funcionamento do Estado depende das normas constitucionais, incluindo a estruturação, as limitações e, principalmente, as competências dos entes e dos poderes estatais.

O poder de tributar é exclusivamente uma faculdade do Estado, uma vez que é a principal fonte de obtenção de recursos, porém, a Constituição repartiu e delineou, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no que tange à instituição de tributos. Assim, pode-se considerar que a competência tributária é o poder conferido aos entes estatais para que editem leis, institua e discipline tributos, os quais serão exigíveis à vista da ocorrência concreta de determinadas situações, e das pessoas que se vincularem a essas mesmas situações.

Independentemente da anuência dos cidadãos, os tributos serão instituídos e cobrados, visto que o poder de tributar é fruto do poder soberano estatal.

O artigo 5º, inciso II da CRFB/88 consagra o princípio da legalidade, este que é a primeira limitação ao arbítrio estatal. Diante da inexistência de previsão legislativa, nenhum cidadão poderá sofrer imposição de atos do poder público. Na seara tributária têm-se uma visão clara a respeito desse instituto, Heleno Tavares Torres (2010, p. 24) explica que a

legitimidade da imposição tributária decorre da tradição constitucionalista de que o tributo não pode ser instituído sem a autorização do povo, por meio de seus representantes. .

A competência tributária, conforme salienta José Souto Maior Borges (1985, p. 97):

"[...] já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá, ou deverá ser exercido".

As imunidades tributárias são claramente uma barreira ao poder soberano do Estado de instituir tributos em relação a certos bens, pessoas e fatos, estando inseridas no artigo 150, VI da CRFB/88, no Capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional. Em suma, as hipóteses previstas como imunes ao poder fiscal, estão fora do âmbito da competência tributária, constituindo uma regra negativa de incidência das ações estatais.

O rol de imunidades tributárias trazidas pela Constituição é variado, a exemplo da imunidade recíproca, a qual impede que os entes políticos institua tributos uns sobre os outros, a imunidade dos templos de qualquer culto, a imunidade dos partidos políticos e das instituições de educação, a imunidade dos livros e, por fim, a imunidade dos CDs e DVDs (fonográfica e videográfica).

Destaca-se a existência de outras normas sobre imunidades tributárias dispersas em outros dispositivos da Constituição Federal. Tais ocorrências, de acordo com a doutrina, a par de utilizarem outras expressões, tais como isenção, não incidência, na medida em que consubstanciam regras com previsão constitucional de incompetência dos entes políticos em matéria tributária, também consagram casos típicos de imunidade tributária. A título de exemplo, podemos citar o artigo 155, §2º, X, da Constituição Federal, que trata da dispensa constitucional de incidência tributária dos impostos relacionados à circulação de mercadoria.

São proeminentes algumas discussões acerca da natureza jurídica da imunidade tributária na doutrina especializada. Ponto em comum entre todas as correntes é a busca para delimitação do instituto, estabelecendo seus contornos para representar o fenômeno das imunidades em sua constância.

A primeira corrente, defendida por Luciano Amaro (2010), conceitua a imunidade tributária como a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de

norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição de tributo.

Para Aliomar Baleeiro (1999), as imunidades tributárias como normas parcialmente denegatórias de poder, relativas a certos fatos específicos e determinados, que mutilam o âmbito de validade da norma atributiva de poder, delimitando a competência da pessoa estatal. Provêm de relevantes princípios constitucionais, que lhes dão sentido harmônico e coerente, mas têm, tradicionalmente, sua especialidade definida em que pressupõem a inexistência de competência em relação a específicos fatos imunes.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho (2010), define a imunidade tributária como 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 caracterizadas.

Pode-se, concluir que a imunidade tributária é um preceito jurídico com sede constitucional, ao contrário de outras hipóteses, como a isenção, que se encontra no plano infraconstitucional, responsável por delimitar o campo sobre o qual as pessoas políticas da Federação podem exercer a competência tributária, evitando o exercício da atividade legiferante do ente estatal sobre determinadas situações especiais e determinadas, as quais encontram-se em uma situação privilegiada, com o fito de preservar certos valores constitucionalmente relevantes.

A isenção é uma regra de incompetência, reduzindo a abrangência das normas atributivas de poder e não, uma supressão do poder de tributar, como se houvesse dois momentos cronológicos distintos, sendo que num primeiro fosse definido um feixe de competências tributárias para, posteriormente, com a introdução da norma imunizante, retirar parcela da competência antes conferida. O que há, na verdade, é uma conjunção lógica de normas constitucionais, sejam elas positivas ou negativas, tais como as de imunidade, responsáveis por delimitar, conjuntamente, a competência tributária.

Finalizando, a imunidade é um regramento jurídico delimitador da competência tributária dos entes estatais que tem o desígnio de excluir determinadas situações da abrangência do poder de tributar, a fim de preservar alguns valores fundamentais para a sociedade, em detrimento da eventual capacidade contributiva exposta pela situação imune.

Cada hipótese que se encontra imune ao exercício de tributação do Estado, possui uma característica capaz de provocar esse afastamento, justificando uma exceção à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos os seus membros.

Deve ser utilizado um método sistemático, levando-se em consideração não só as normas que rodeiam o âmbito de discussão da matéria, qual seja, o Sistema Tributário Nacional, mas também tendo em conta as diretrizes e princípios balizadores e informadores de todo o ordenamento jurídico, os quais se irradiam sobre todo o diploma normativo.

2.2 Fundamentos da imunidade tributária.

O primeiro fundamento para as imunidades tributárias é o princípio da capacidade contributiva, que nada mais é que uma das maneiras de se consagrar o princípio da isonomia na seara tributária, segundo explica Leandro Paulsen (2009). O princípio da capacidade contributiva está consagrado no artigo 145, §1º, da CRFB/88. De acordo com tal princípio, os tributos, enquanto instrumento de captação de riqueza, deverão ser graduados e mensurados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Quer tal princípio, ainda, que a taxaçoão incidente sobre o contribuinte leve em consideração a capacidade do mesmo em suportá-la, de maneira que o aumento não comprometa o desempenho das liberdades e direitos individuais garantidas ao mesmo. Por isso, a título de ilustração, aquele que aufere maior renda tem maiores condições de suportar determinado encargo.

Segundo Geraldo Ataliba (2010) a capacidade econômica corresponde à real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação.

No caso das situações protegidas pelas imunidades, fica clara a ausência de capacidade contributiva. Cumpre esclarecer, capacidade contributiva não se confunde com ausência de riqueza, de modo que é possível que alguém possua riqueza, sem, no entanto, possuir capacidade econômica. É exatamente isso que ocorre com as situações abarcadas pelas imunidades, visto que elas não possuem qualquer intuito de lucro, de modo que toda arrecadação auferida é destinada para atingir os próprios fins para os quais foram criadas, não sobrando qualquer renda passível de ser tributada. Logo, inexistindo capacidade para suportar os tributos, inexistirá possibilidade de instituí-los.

Outro fundamento que pode ser erigido para a consagração das imunidades tributárias em nosso ordenamento jurídico é a proteção de valores sociais relevantes. Assim, a limitação à tributação destas situações decorre do intento do Constituinte em incentivar o desempenho de atividades que almejam concretizar valores que são caros a uma sociedade

que se pretenda justa e solidária, tal como apregoada no título dos princípios fundamentais da Carta da República Brasileira.

Aliomar Baleeiro (1999) entende que as imunidades, só podem ser compreendidas de acordo com os princípios que as inspiram. Como exemplo, cita-se: a imunidade dos templos de qualquer culto que está ligada à liberdade religiosa, próprio de um Estado Laico.

Com efeito, a última *ratio* do instituto objeto de estudo é a busca da concretização de valores éticos e culturais imprescindíveis para o Estado Brasileiro, que, utilizando-se do expediente de excluir determinadas situações do alcance da taxaço imposta pelo Estado, intenta incentivar e assegurar o exercício dos direitos individuais, a liberdade, a segurança, o desenvolvimento, o bem-estar, e a igualdade e justiça como valores supremos da nossa ordem jurídica, conforme se denota do preâmbulo da Constituição Federal.

Ademais disso, deve-se ter em mente que o campo das situações intributáveis nada mais é que a consagração do princípio da isonomia em matéria tributária. Este princípio, consagrado em nosso ordenamento jurídico, estabelece, basicamente, que as pessoas iguais devem ser tratadas igualmente e as desiguais desigualmente, na medida de sua desigualdade. Em razão disso, levando em consideração a dessemelhança entre as duas situações, quais sejam os valores circunscritos aos entes políticos, aos templos de cultos religiosos, às entidades de educação e às demais situações imunizadas é evidente que elas devem ter um tratamento diametralmente oposto às demais situações normalmente sujeitas aos tributos, justificando a exclusão daquelas para concorrer para os gastos gerais da coletividade.

Por fim, é imprescindível enfatizar o status de garantias constitucionais que o instituto da imunidade tributária assume em nosso ordenamento pátrio, assegurando a observância de princípios basilares do Direito brasileiro.

Conclui-se, que os fundamentos primordiais das imunidades tributárias são a ausência de capacidade contributiva e a busca de um valor social relevante. Cabe frisar, este valor variará conforme a espécie de imunidade tributária

2.3 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto

No subitem anterior foram explicitados os principais motivos que ensejaram a formulação das imunidades tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. Cada hipótese de imunidade que está fora do âmbito da competência tributária possui um fundamento político, social e econômico.

Dessa forma, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, ou apenas imunidade religiosa, foi formulada para garantir a liberdade de crença, que é um direito fundamental, estabelecido no art. 5º, VI ao VIII, da CRFB/88. Ao lado da liberdade religiosa o Estado garantiu o livre exercício de quaisquer entidades religiosas, tendo uma clara tendência de neutralidade em relação às estas instituições, ou seja, sem beneficiar algumas em detrimento de outras.

Corroborando esta ideia de proteção à valores jurídicos e garantias constitucionais, como a liberdade religiosa e a igualdade entre as crenças o legislador constituinte deixou expresso no art. 150, VI, "b" da CRFB/88 a imunidade religiosa, vedando a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

Eduardo Sabbag (2012), define a imunidade dos templos religiosos como uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Não se tratando de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de "imunidade religiosa".

Ressalta-se que mesmo prestigiando a liberdade religiosa em seu texto constitucional, o Estado Brasileiro é laico, ou seja, não existe uma religião oficial no território nacional, mesmo que existam religiões predominantemente majoritárias e que a própria população seja extremamente ligada à estas instituições e, conseqüentemente, às crenças que são por elas propagadas.

A liberdade religiosa está intrinsecamente relacionada ao conceito de Estado Democrático de Direito, a qual deve-se sempre aplicar e garantir o respeito das liberdades civis, ou seja, o respeito pelos direitos humanos e pelas garantias fundamentais, através do estabelecimento de proteções jurídicas, como é o caso da imunidade dos templos de qualquer culto.

Jorge Miranda (1988) também relaciona a liberdade religiosa com a liberdade política dizendo que sem plena liberdade religiosa, em todas as suas dimensões compatível, com diversos tipos jurídicos de relações das confissões religiosas com o Estado, não há plena liberdade política. Assim como, em contrapartida, aí, onde falta a liberdade política, a normal expansão da liberdade religiosa fica comprometida ou ameaçada.

José Afonso da Silva (2009) diz que a liberdade de escolha da religião, a liberdade de aderir a qualquer seita religiosa, a liberdade (ou o direito) de mudar de religião, também compreende a liberdade de não aderir a religião alguma, assim como a liberdade de descrença, a liberdade de ser ateu e de exprimir o agnosticismo.

Dessa forma o que se pretende quando se analisa a liberdade religiosa diante de um aspecto mais democrático, é demonstrar que garantias constitucionais que privilegiam as crenças, em um primeiro momento, não se confrontam com a laicidade do estado, pois, institutos jurídicos como a imunidade dos templos de qualquer culto foram criados visando a liberdade individual de cada cidadão e não a promoção de uma religião ou outra. É imperioso que se aja com extrema cautela ao se balizar a amplitude da imunidade religiosa, ponderando o conceito de liberdade religiosa com o de atividades essenciais, caso contrário estar-se-á transformando imunidade em privilégio que não prestigia os fundamentos do próprio instituto.

1.4 Extensão da imunidade religiosa

O conceito de imunidade religiosa esculpido na Constituição Federal de 1988 é o seguinte:

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;

A elucidação do que seria "templos" e "culto" é de fundamental importância para o desenrolar do presente trabalho. É necessário tal abordagem visto as grandes discussões existentes no campo doutrinário e jurisprudencial acerca da abrangência e dos limites da imunidade religiosa.

O conceito de templos limita-se ao prédio onde é realizada a celebração dos cultos, excluindo as dependências anexas como as casas paroquiais e salas de catequese. Esta é a visão de Zelmo Denari (2009, p. 167), quando diz que as dependências anexas ao templo não gozam de imunidade tributária, pois o texto constitucional apenas se refere ao templo, e as normas de exoneração tributária, por exigência das regras de hermenêutica, devem ser interpretadas literalmente.

Já por outra visão, sustenta-se que os templos de qualquer culto são tudo aquilo que, direta ou indiretamente, possibilita a realização do culto, desonerando de impostos o local - prédio - e os anexos deste. Aliomar Baleeiro (1999), nessa toada, preconiza que os templos de qualquer culto não se remetem apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito apenas ao imposto predial do Município, caso não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um

edifício só é templo na hipótese de completar as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou quando o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Por fim, a corrente com maior adesão, expõe que a compreensão dos templos de qualquer culto não se delimitaria aos prédios e seus anexos, mas sim, a toda instituição religiosa. Dessa forma, é feita uma ampliação do conceito inicial, oferecendo imunidade a todos os impostos que oneram a entidade religiosa como o ISS, ICMS e IPI.

Ives Gandra da Silva Martins (1998), defensor dessa última corrente afirma que a imunidade religiosa é ampla e não alcança apenas os prédios onde os cultos se realizam, mas as próprias igrejas. O que o Constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. É de se lembrar que o vocábulo “igreja” tanto serve para designar a instituição como o prédio, o mesmo podendo tratar do vocábulo templo, extensivo ao próprio corpo humano, quando Cristo, ao referir-se ao Templo que se construiria em três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas ao seu próprio corpo.

A esse respeito pode-se citar Ricardo Lobo Torres (1999, p. 241), que menciona: "Templo de qualquer culto é conceito espiritual. Não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado".

O reconhecimento da necessidade de aplicar a imunidade tributária para as instituições religiosas ocorreu a partir da Constituição de 1946, contudo, o entrave doutrinário e jurisprudencial acerca da expressão "templo" nunca deixou de ser discutido. Com a promulgação da Carta Constitucional de 1988, entendeu-se que o constituinte ao formular o texto do Art. 150 §4º preferiu aplicar uma interpretação restritiva do conceito de "templo". Sacha Calmon entende que imune é o templo, não a ordem religiosa (2009). Seguindo este entendimento, a imunidade religiosa deve ser aplicada às tarefas que estão diretamente ligadas ao funcionamento da instituição e que permitem que suas atribuições sejam cumpridas na forma proposta.

Em uma interpretação literal do artigo 150, §4º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pode-se concluir pela possibilidade da tributação de bens, rendas e serviços que não estão atrelados, precipuamente, às atividades religiosas. Como por exemplo, imóveis de propriedade das igrejas e que estão alugados para terceiros que não exercem qualquer atividade religiosa.

Todavia, os juízes ao prolatar suas decisões judiciais, utilizam muitas vezes, uma interpretação ampliativa do conceito de templo. O Supremo Tribunal Federal ao ser acionado

para se posicionar acerca do tema tem decidido de maneira favorável à possibilidade de estender a limitação ao poder de tributar a todas as atividades que possam de alguma forma garantir a concretização de valores fundamentais e ao atendimento das finalidades essenciais da instituição.

Nesse sentido está ementa do Agravo Regimental de número 690712 sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTELATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

Ao tratar da imunidade religiosa, imperiosa é a abordagem no que se refere a expressão "culto" presente no texto constitucional. A doutrina majoritária compreende que todas as religiões e vertentes religiosas estão abarcadas pela imunidade tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 331-332) trata do tema da seguinte forma:

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. [...] Onde quer que se oficie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar [...]. O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.

Partindo da premissa de que todas as religiões são imunes à incidência tributária, devemos considerar que somente as seitas que não desrespeitem valores e normas fundamentais que poderão perder a sua imunidade. Contudo, para que isso aconteça é necessário que se fique comprovado o desvirtuamento da instituição de suas funções típicas. Nesse sentido o entendimento de Roque Antônio Carrazza (2007):

Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público.

Assim, as imunidades tributárias e, especialmente, a imunidade dos templos de qualquer culto foram elaboradas para possibilitar o exercício de atividades que estão atreladas diretamente à valores humanos e constitucionais. Portanto, é relevante a fiscalização para que as finalidades essenciais da imunidade religiosa sejam sempre atendidas em sua plenitude, pois, a ampliação desmedida ou interpretação irresponsável, poderá significar ofensa à garantias fundamentais e princípios constitucionais e tributários como a isonomia, capacidade contributiva e capacidade tributária.

3 REVISÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA E JUSTIÇA FISCAL

Neste capítulo será realizada a abordagem fundamental para o desenvolvimento do presente estudo. As imunidades tributárias que não estejam atendendo aos preceitos constitucionais que às erguem devem ser re-analisadas ou até mesmo extintas. Dessa forma, diante da atual situação político-social do Brasil, será explicitado as razões para que a imunidade dos templos de qualquer culto não se enquadre mais para os fins inicialmente propostos pelo constituinte.

3.1 O papel das religiões na sociedade

O Estado conhecido hoje foi constituído por diversos elementos políticos, sociais e históricos que traçaram as características mais marcantes da nossa sociedade. Partindo dessa concepção é impossível excluir a influência - negativa ou positiva - que os diversos tipos de religiões tiveram sob a formação do que se entende como Brasil nos dias atuais. Em razão dos processos de imigração ocorridos desde a descoberta do país, a população brasileira é altamente miscigenada, e um dos maiores exemplos dessa diversidade é justamente a quantidade de cultos religiosos.

Segundo o censo demográfico realizado pelo IBGE (2010), a vertente religiosa mais representativa, ainda, é o cristianismo, com especial atenção à Igreja Católica Apostólica Romana e as vertentes do protestantismo. Isto se dá pela atuação dessas religiões não só no Brasil, mas em todo o Ocidente nas atividades políticas e, sobretudo na atuação de forma incisiva no oferecimento de serviços públicos que *a priori* seriam encargos do poder público. O foco não são todos os desdobramentos da atuação das igrejas, mesmo sabendo que por conta do poder, e em nome de Deus, muitas atrocidades já foram cometidas por estas instituições religiosas. Busca-se, por outro lado, os principais motivos das igrejas fazerem jus à benesse da imunidade tributária.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto foi introduzida na legislação brasileira pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, art. 31, *caput* e inciso V, alínea b, conforme abaixo:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
[...]
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 (BRASIL, 1946).

O constituinte de 1946 inovou ao disciplinar a garantia da imunidade tributária para todos os cultos existentes, deixando mais evidente a consolidação da laicidade do Estado que hoje é a regra quando se fala de liberdade religiosa.

Nas lições do já citado professor Carrazza (2007, p. 739/-731):

A imunidade em tela decorre, naturalmente, da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República. Sabemos que, durante o império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado. Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas.

Ainda, o censo demográfico realizado pelo IBGE (2010) trouxe informações valiosas no que diz respeito às mudanças do perfil de religiosidade da população brasileira. Os resultados da pesquisa mostraram o crescimento da diversidade dos grupos religiosos no Brasil, e ainda, a diminuição da proporção de católicos contrastando com o aumento do número de pessoas que se declaram ateus ou que não pertencem a nenhum grupo religioso.

O Direito é produto da influência de uma série de fatores sociais, e constituiu um vasto campo de elementos de correlação entre o mundo jurídico e o mundo social.

A partir disso, surge a convicção de que o Direito precisa ser, antes de qualquer coisa, o reflexo da sociedade, no tempo e no momento histórico, a que se destina. Ou seja, ele deve representar os valores, as concepções, os ideais sustentados por esta sociedade, garantindo sua harmonização constante em face das necessidades que são postas.

Diante desse panorama, é salutar pensar até quando a imunidade dos templos de qualquer culto se justificará. As peculiaridades da sociedade estão se alterando de forma dinâmica, assim como, o tamanho da importância que é dada às questões religiosas. Ademais, deve-se atentar se as instituições religiosas estão atendendo aos fins à qual se propõem, uma vez que na conjuntura de um Estado democrático de direito, não pode haver desvio de finalidade e não atendimento da função social dos institutos jurídicos.

3.2 A aplicação da imunidade religiosa

A imunidade dos templos de qualquer culto, como já demonstrado, possui embasamento constitucional à luz das garantias fundamentais como a liberdade de culto e, ainda, aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. O instituto foi concebido de forma incondicionada, não existindo qualquer regulamentação infraconstitucional que estipule requisitos para a concessão de tal imunidade às instituições religiosas, o que pode acarretar na banalização e acometer princípios que norteiam o direito constitucional e tributário a fim de se estabelecer a justiça fiscal.

As igrejas não devem almejar lucro, uma vez que não devem funcionar como empresas, tampouco, atuar no mercado. Neste sentido é o entendimento de Ives Gandra (1998, pp. 45-48):

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência mas livre de impostos. Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória. Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.

Por outro lado é inegável a necessidade de que as igrejas tenham receita suficiente para manter o funcionamento mínimo de suas instalações para que promovam à assistência social e a propagação de suas crenças. Assim, a imunidade dos templos de qualquer culto estende a qualquer atividade da instituição religiosa que possa gerar renda, como exemplo, os estacionamento geridos por igrejas. Restando comprovado que a renda auferida está sendo direcionada às finalidades precípua da instituição, não haverá a cobrança de qualquer imposto.

Porém, cada vez mais a sociedade coloca em discussão em que as instituições religiosas são usadas para maquiar atividades ilícitas, como a lavagem de dinheiro, a sonegação de impostos e o enriquecimento de líderes religiosos.

As igrejas já não são instituições que abarcam somente a assistência social a partir da fé, com o custeio de seus gastos por meio de doações dos fiéis. Atualmente, grande parte das instituições religiosas são estruturadas a partir de métodos de arrecadação engenhosos e com quadro funcional hierárquico tão bem delimitado como o de grandes empresas. Existem grupos religiosos que controlam empresas de comunicação, partidos políticos que estão diretamente atrelados à denominações pentecostais e neopentecostais.

Recorrentes são os episódios noticiados na mídia relacionados às supostas atividades ilícitas praticadas por representantes de igrejas que usam da imunidade tributária e da falta de fiscalização e regulamentação para esconder bens, lavar dinheiro e, principalmente, enriquecer com a religião.

A ampliação da interpretação dada as imunidades tributárias, à qual considera livre de tributação o patrimônio, a renda e os serviços realizados pela igreja, possivelmente, contribui para o favorecimento de práticas que desvirtuam o instituto ora analisado. A inexistência de parâmetros que definam taxativamente quais atividades atingem a finalidade precípua das instituições religiosas, acende a possibilidade de ocorrer fraudes.

Quando refere-se a líderes religiosos que possuem fortunas, o mais emblemático é o Bispo Edir Macedo, dirigente da Igreja Universal do Reino de Deus. Segundo notícia publicada no ano de 2013 pelo *site* do Jornal da Folha de São Paulo (*in* f5.folha.uol.com.br):

O Bispo Edir Macedo possui uma fortuna estimada em US\$ 1,1 bilhão (R\$ 2,2 bilhões) e ocupa a 1.268^a posição no ranking de pessoas mais ricas do mundo, sendo o 41^o brasileiro mais rico. A maior parte dos recursos, seria proveniente de lucros que obteve com a Rede Record, que é um canal de televisão aberta. Contudo, não se sabe ao certo de onde veio o dinheiro para a aquisição da emissora.

São várias as acusações que envolvem o nome da Igreja Universal do Reino de Deus e de seus dirigentes, incluindo o bispo Edir Macedo. Em 2009, o portal G1 (*In* g1.globo.com) noticiou o recebimento de denúncia pelo Ministério Público Paulista, conforme transcrição:

A justiça de São Paulo aceitou denúncia contra 10 pessoas ligadas à Igreja Universal, pelos crimes de formação de quadrilha e lavagem de dinheiro. Segundo a denúncia do Ministério Público, os acusados enviavam dinheiro ao exterior para que, após, o montante retornasse ao Brasil em forma de doação, dessa forma era feita a aquisição de empresas de comunicação. Posteriormente o processo foi remetido para a Justiça Federal por existir

atuação no âmbito internacional. Na ocasião o procurador da República Silvio Luís Martins de Oliveira encaminhou cópia da denúncia à área cível da Procuradoria da República em São Paulo, solicitando que fosse analisada a possibilidade de cassação da imunidade tributária da Igreja Universal do Reino de Deus.

As acusações em face de Edir Macedo são só um exemplo de inúmeros outros casos relacionados a supostos desvios de finalidade das igrejas. Várias outras denominações já foram objeto de investigação da justiça, contudo, em quase todas as ocasiões a ação é arquivada por falta de provas, pois, as instituições religiosas não são obrigadas a declarar seus rendimentos à Receita Federal e, assim, conseguem maquiagem seus ganhos.

Indubitável que a atuação de igrejas que visam o lucro e o enriquecimento de pessoas e empresas ligadas a elas deve ser combatida de forma contundente pelos operadores do direito, uma vez que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto baseia-se no princípio constitucional da isonomia, que não pode ser mitigado para beneficiar grupos religiosos, tampouco, seus líderes ou quaisquer outras pessoas.

Kiyoshi Harada descreve da seguinte forma os abusos cometidos pelas instituições religiosas (1991, pp. 23-24):

Há que se ponderar nisso tudo que a facilidade com que se instituiu uma seita - basta um reduzido número de pessoas subscrever a ata de fundação contendo os estatutos e apresentá-la a um dos Cartórios de Registro Civil das pessoas Jurídicas - e a falta de fiscalização tributária vêm gerando abusos nos últimos anos. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a disputa entre as seitas e, não raras, vezes entre os próprios membros da mesma seita. Em alguns casos os conflitos já extrapolaram o âmbito interno e galgaram ruidosamente as ruas da cidade, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna. Os atos de mercancia praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, por ofensa ao princípio da isonomia fiscal. A Constituição vigente só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos. Por isso o fisco deve agir na hipótese de destinação econômica das dependências do templo - conventos, casas de residência de padres, pastores, rabinos etc. -, bem como nos casos de prática, direta ou indireta, de atos de comércio pelas seitas.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem posicionamento firme no sentido de que o não atendimento ao disposto no §4º do art. 150, inciso VII, alínea "c" pode acarretar na perda

da imunidade tributária. Contudo, o ônus probatório é do Fisco, que deverá comprovar que a instituição religiosa está descumprindo com os preceitos essenciais que sustentam a imunidade tributária.

Neste sentido está o Recurso Especial número: 380.953 de 2013:

AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 380.953 - ES (2013/0253015-0) RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE VITÓRIA PROCURADOR : SANDRO VIEIRA DE MORAES E OUTRO(S) AGRAVADO : IGREJA CRISTÃ MARANATA PRESBITÉRIO ESPÍRITO SANTENSE ADVOGADO : RODRIGO DOS SANTOS RAMOS E OUTRO(S) EMENTA AGRADO REGIMENTAL EM AGRADO EM RECURSO ESPECIAL – IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – ENTIDADE RELIGIOSA – IMUNIDADE – ALEGAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE – ART. 333, II, DO CPC – ÔNUS DO ENTE MUNICIPAL. 1. Impõe-se ao município o ônus de apresentar prova impeditiva, modificativa e extintiva ao gozo da imunidade constitucional assegurada às entidades religiosas, cabendo àquele demonstrar que os imóveis pertencentes a essas entidades estão desvinculados da destinação institucional. 2. De acordo com o inciso II do art. 333 do CPC, "o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor". 3. Agrado regimental não provido.

Assim, o poder público encontra muitas dificuldades no combate à práticas ilícitas ocorridas no âmbito das igrejas, dado que o ônus da prova é da parte autora nos termos do artigo 373 do CPC/2015, dessa forma, como as igrejas não precisam declarar seus rendimentos o ente estatal fica sem ferramentas hábeis para comprovação de suas alegações.

Além do desvio de finalidade do instituto da imunidade religiosa, outro ponto a ser avaliado é o que concerne à justiça fiscal. Para o funcionamento da máquina estatal e, conseqüentemente, dos serviços públicos que visam efetivar garantias fundamentais como, a saúde e a segurança, é indispensável que todos paguem tributos.

Conforme Fernando Scaff preceitua (2007, pp. 11-12) é possível verificar que não existe nenhum direito que independa de custos, e altos custos devem ser sustentados por todos. A manutenção do aparelho Judiciário e do sistema de segurança pública possui um alto preço e acabam sendo financiados pelos contribuintes.

A igualdade jurídica veda qualquer privilégio em matéria fiscal, sendo exceções oportunas normas constitucionais e infraconstitucionais como as imunidades e as isenções que visam fins de interesse superior, como a garantia de direitos fundamentais. Dessa forma, a partir da constatação de que determinado sujeito está agindo em desconformidade com os preceitos que fundamentam as limitações ao poder de tributar, toda a coletividade é atingida,

pois deixar-se-á de arrecadar tributos que servem para custear serviços públicos indispensáveis à sociedade.

4 INSTRUMENTOS PARA VIABILIZAR A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA DE FORMA JUSTA

Neste Capítulo serão abordadas possíveis medidas de combate à aplicação ilícita e inconstitucional da imunidade dos templos de qualquer culto. Inicia-se por uma análise de como as instituições religiosas são tratadas na seara tributária em outros países e ao fim serão apresentadas propostas jurídicas para resolução do problema enfrentado no presente estudo.

4.1 Limitações ao poder de tributar relacionadas às instituições religiosas na legislação estrangeira

As normas imunizantes garantidas às instituições religiosas no Brasil, possui alicerce constitucional, e são praticamente imutáveis, mesmo diante da possibilidade das igrejas não atenderem à seus fins precípuos, como a propagação da fé e da caridade.

Entretanto, não é o mesmo que acontece em outros ordenamentos jurídicos, como o Estados Unidos da América, onde o afastamento da tributação dos templos religiosos encontra-se em plano infraconstitucional, sob a forma de isenção. Entretanto, a prerrogativa dada às igrejas no que toca as isenções fiscais pode ser revista à qualquer tempo na hipótese da instituição se envolver em esquemas de corrupção, em campanhas eleitorais ou até mesmo fomentar a discriminação contra grupos minoritários, indo contra preceitos de direitos humanos e constitucionais. A cassação das isenções fiscais não ficam restritas apenas na hipótese das igrejas, mas também de todas as instituições que tenham como diretriz questões científicas, literárias e educacionais. Ilustrando tal possibilidade está o julgado referente ao caso *Brown v. Board of Education*, no qual todas as entidades educacionais que praticassem discriminação racial teriam o benefício fiscal revogado pelo Estado americano (USA, 1982, p. 4-5).

Tem-se, ainda, o exemplo da Alemanha, que distancia de certa maneira do que ocorre no Estados Unidos da América. A legislação alemã, trata as instituições religiosas como pessoas jurídicas de direito público, prevendo certos benefícios, como o chamado "imposto eclesiástico" (*Kirchensteuer*), que é pago pelos membros das instituições reconhecidas como tal. Existem outras vantagens oferecidas às igrejas, como exemplo, a possibilidade dos dirigentes da instituição religiosa participar do processo legislativo em direito público e paroquial (SINNER, 2014, p. 475). Entretanto, Heinig (2010, pp. 93-118) cita

três condições para a denominação religiosa fazer jus às garantias oferecidas pelo Estado Alemão, que são: Necessidade de fazer uma solicitação; requerimento deve ser realizado por uma comunidade religiosa; que o número de membros garanta à sua constituição a durabilidade. O modelo de relação entre o Estado e a Igreja adotada pela Alemanha sofre críticas, principalmente acerca da definição do que seria "comunidade religiosa" e da possibilidade de restrição à liberdade religiosa. Porém, o que é interessante para o presente estudo é a existência de requisitos mínimos para criação de uma igreja e, conseqüentemente, à oferta de benefícios fiscais e prerrogativas, existindo uma possível relação de harmonia entre um Estado laico e o direito fundamental à liberdade religiosa.

Por fim, aproximando da norma imunizante brasileira, está a imunidade tributária religiosa oferecida pelo Estado Chileno, que dispensa os templos religiosos da incidência de quaisquer contribuições, desde que atendida a sua finalidade essencial, conforme previsto no artigo 19 da Constituição chilena (CHILE, 1980):

Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas:

[...]

6° La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público. Las confesiones religiosas podrán erigir y conservar templos y sus dependencias bajo las condiciones de seguridad e higiene fijadas por las leyes y ordenanzas.

Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. **Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones** (grifo nosso).

A partir dos exemplos abordados acima, pode-se concluir que a proteção da liberdade religiosa é prestigiada por outros ordenamentos jurídicos, independente da posição econômica, social e de sua formação histórica. Assim, indubitável, o respaldo jurídico e sociológico da imunidade dos templos de qualquer culto prevista na constituição brasileira de 1988. Não obstante, verificou-se com as legislações americana, alemã e chilena a possibilidade de ponderação entre à propagação da fé e o respeito às normas constitucionais e infraconstitucionais, como a laicidade do Estado, a justiça fiscal.

4.2 Medidas jurídicas para aplicação de imunidade religiosa

A Constituição brasileira de 1988 foi formulada a partir da visão de um Estado democrático de direito que valoriza, sobretudo, o indivíduo, suas particularidades e, principalmente os valores sociais e a ponderação entre os princípios e a lei positivada.

Dessa maneira, a resolução dos enfrentamentos jurídicos não fica mais restrito à observância fria da legislação escrita, é necessário a observância de todo o contexto social que justificou a criação da lei e os princípios que norteiam a Constituição. Tais princípios, de natureza instrumental, e não material, são pressupostos lógicos, metodológicos ou finalísticos da aplicação das normas constitucionais (BARROSO, 2005).

As imunidades tributárias, foram elaboradas a partir da concepção de que a competência do poder estatal de instituir e cobrar impostos deve ser limitado em determinadas situações, para a proteção de valores sociais relevantes e o respeito a princípios como a capacidade contributiva.

Em consonância com o Estado democrático de Direito e o conceito de imunidade tributária é valiosa a lição de Luis Felipe Silveira Difini (2010, p.9):

O fato de se reconhecer a imunidade tributária uma questão de direito positivo, porque é o direito constitucional positivo que outorga competência impositiva e a exclui quanto a determinado recorte (determinadas pessoas e objetos) não significa, porém, isolá-la do papel de garantia dos direitos fundamentais. Inclusive porque os direitos fundamentais, mais do que estar nas Constituições, são a própria síntese do constitucionalismo moderno. O *Verfassungstaat*, Estado de Constituição, possui quatro dimensões fundamentais: constitucionalidade, sistema de direitos fundamentais, sociedade e democracia.

Tais ponderações são de extrema importância na análise das imunidades dos templos de qualquer culto, visto que a atual situação das instituições religiosas já não são mais as mesmas de quando o instituto foi elaborado e levado ao nível de norma constitucional.

A necessidade da imunidade religiosa ser revisada e de ser criado mecanismos que permitam o máximo atingimento de seus fins é cada vez mais discutido pela sociedade. Exemplo disto é a proposta apresentada perante o Senado Federal por meio de sua plataforma digital e-Cidadania¹, que conseguiu apoio de mais de 20 mil pessoas para que a imunidade religiosa seja totalmente extinta. Contudo, o presente estudo não tem por objetivo-fim a

¹ O Portal e-Cidadania do Senado Federal foi criado pelo Ato da Mesa n. 3/2001 e traz, como um de seus objetivos, proporcionar mecanismos pelos quais os cidadãos brasileiros possam oferecer, pela rede mundial de computadores, sugestões de textos legislativos, desde que em conformidade com os preceitos constitucionais e regimentais.

revogação da imunidade tributária, dado que como amplamente demonstrado, tal instituto encontra fundamento constitucional, conforme já explicitado pelo Supremo Tribunal Federal em ocasiões em que o tema foi colocado em análise.

Ademais, para que a imunidade religiosa seja extinta, seria necessária uma proposta de emenda à Constituição (PEC), dado sua assemelhação ao status de cláusula pétra. Assim, conforme artigo 60 da CRFB/88, apenas para propor uma PEC, é necessária a adesão de 1/3 dos parlamentares da Câmara ou do Senado. E para ser aprovada, 3/5 de votos favoráveis, em dois turnos, nas duas Casas do Congresso. Atualmente, o congresso nacional possui forte influência das bancadas religiosas e, por esse motivo, mesmo que tal proposta chegasse para votação, dificilmente ela seria aprovada pelos parlamentares.

Deste modo, diante da indubitável necessidade do instituto ser revisado, necessária a apresentação de outras propostas menos drásticas do que a supressão total da imunidade dos templos de qualquer culto.

Uma primeira sugestão, que deveria ter sido implantada com a criação da imunidade religiosa, é a adoção de requisitos mínimos para a constituição de uma igreja, como: número mínimo de integrantes e dirigentes que estejam capacitados e devidamente registrados perante a ordem religiosa à qual pertencem. Tais requisitos não devem ser elaborados pensando em como definir o que é religião, mas em aspectos objetivos, a exemplo das normas alemãs que tratam as instituições religiosas como entidades de direito público e estipulam condições para o reconhecimento da sociedade religiosa.

O Jornal Folha de São Paulo, publicou no de 2009 uma reportagem intitulada: "Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto" (*in* folha.uol.com.br). A "Igreja Heliocêntrica do Sagrado Evangelio" foi aberta de forma simples e rápida, tendo seus fundadores movimentado a conta bancária da "igreja", realizando movimentações e sendo isentos da cobrança de quaisquer tributos, como o IOF (imposto sobre operações financeiras) e o IR (imposto de renda). Importante o destaque de parte da matéria:

Não existem requisitos teológicos ou doutrinários para a constituição de uma igreja. Tampouco se exige um número mínimo de fiéis. Basta o registro de sua assembleia de fundação e estatuto social num cartório. Melhor ainda, o Estado está legalmente impedido de negar-lhes fé. Como reza o parágrafo 1º do artigo 44 do Código Civil: "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". A autonomia de cada instituição religiosa é quase total. Desde que seus estatutos não afrontem nenhuma lei do país e sigam uma estrutura jurídica assemelhada à das associações civis, os templos podem tudo. A Igreja Heliocêntrica do Sagrado

Evangélio, por exemplo, pode sem muito exagero ser descrita como uma monarquia absolutista e hereditária. Nesse quesito, ela segue os passos da Igreja da Inglaterra (anglicana), que tem como "supremo governador" o monarca britânico.

Na situação em que a igreja já está em atividade, poderiam ser impostas às mesmas condições que as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos se sujeitam para fazerem jus à imunidade fiscal. As condições seriam as elencadas no artigo 14 do Código Tributário Nacional².

Assim, uma vez constatado que determinada religião tem sido utilizada para fins, nos quais não estejam em consonância com suas finalidades essenciais, poderia o fisco revogar a imunidade daquela igreja.

Acerca do tema, outra solução apresentada por Ricardo Schneider Rodrigues (2010):

"[...] a imunidade até determinado montante, que se pressuponha necessário às finalidades essenciais do culto, à sua manutenção, preservação, de modo a permitir que ele seja exercido. A partir desse montante, a imunidade seria mitigada até não mais se fazer necessária. Em certo ponto, quando o quantum atingisse determinado valor, não haveria necessidade da imunidade, vez que terá sido arrecadado, possuído patrimônio ou prestado serviços que traduzem riqueza superior àquela necessária à manutenção do culto. Sobre o excedente deveria incidir o tributo."

Esta última sugestão é de grande valia para limitação da atividade mercantil das igrejas que muitas vezes possuem grande circulação de dinheiro, gerando lucro e enriquecendo seus membros-diretores. Contudo, aliado ao mencionado requisito seria salutar

² Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

I - 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.

que as igrejas passem a declarar suas movimentações financeiras ao Fisco, oferecendo, dessa forma uma possibilidade de fiscalização das atividades da instituição religiosa.

Todas as sugestões apresentadas, poderiam ser elaboradas a partir da regulamentação da imunidade religiosa em nível infraconstitucional, com a elaboração de uma lei complementar.

Nesse sentido, a elaboração de qualquer proposta relacionada ao tema estudado deveria ser amplamente discutida com a sociedade, para que todas os grupos religiosos e, também, não religiosos participassem efetivamente das discussões, visando a proteção da liberdade religiosa e a garantia do Estado laico.

A liberdade religiosa consagrada pela CRFB/88 é um direito inerente a todos, contudo, nenhuma norma é absoluta, visto a existência de outras garantias que devem ser protegidas.

Dessa forma, a liberdade de propagar a fé e de praticar determinada crença, uma vez sendo exercida para interesses privados, estará em colisão com os princípios que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro. A imunidade religiosa não foi elaborada para privilegiar um grupo específico de pessoas, mas sim como um instrumento de promoção à liberdade individual, este que deve ser sempre aperfeiçoado a partir das novas situações que vão surgindo com o desenvolvimento da sociedade e do próprio Estado. A adoção de mecanismos jurídicos de fiscalização e regulamentação das garantias oferecidas às igrejas, nada mais é que um exemplo de como a Constituição é dinâmica e atende às demandas que são postas em debate pela sociedade.

CONCLUSÃO

O poder que a Constituição confere ao Estado para instituir e cobrar impostos, é fundamental para a movimentação do aparelho estatal. Assim, o constituinte apenas retira a competência tributária de um ente estatal, na hipótese de existir uma justificativa relevante para tal limitação ao poder de tributar.

A religiosidade da sociedade, a influência que a fé exerce nas pessoas e a importância dada por elas às questões relativas ao divino são fatores pelos quais a liberdade religiosa deve ser protegida pelo ordenamento jurídico. Assim, a imunidade religiosa funciona como um instrumento que visa possibilitar a livre propagação da fé.

Entretanto, a Constituição brasileira de 1988, foi promulgada sob a égide do Estado democrático de Direito, assim, técnicas de interpretação das normas e de ponderação devem ser aplicadas sempre que haja afronta à preceitos jurídicos, como os princípios que nutrem as normas constitucionais.

São vários os exemplos em que as igrejas são utilizadas como forma de geração de enriquecimento de seus membros, a partir de práticas como a sonegação fiscal, utilização da instituição religiosas para lavagem de dinheiro e aquisição de empresas.

Assim, a revisão do instituto da imunidade religiosa é medida que não pode mais ser adiada, face as situações em que os alicerces, como o princípio da capacidade contributiva e da função social da instituição religiosa, são ultrajados por práticas que não encontram respaldo na lei. Apesar desse entendimento, o Supremo Tribunal Federal em suas recentes decisões tem tido posicionamento no sentido de que, a imunidades religiosas abarcam todas as atividades desenvolvidas pelas igrejas, desde que, seja atendida a finalidade essencial da instituição.

Contudo, pode-se concluir que inexistem métodos de controle e fiscalização que possam verificar se as finalidades essenciais da igreja, estão sendo cumpridas em sua integralidade. Não existe qualquer norma que regule a criação ou o funcionamento de igrejas ou templos religiosos. O que possibilita que o instituto da imunidade religiosa, que *a priori* possui base constitucional, acabe na sua consecução se tornando inconstitucional por não atender aos fins de interesse público.

A inexistência de normas no plano infraconstitucional que regulamentem a atividade das igrejas ou de qualquer manifestação religiosa, permite o alastramento de práticas ilícitas

por parte dos dirigentes e dos membros dessas instituições. Porquanto, a sociedade tem apoiado propostas que buscam à eliminação da imunidade religiosa.

Dessa forma a necessidade de resolução dos problemas relacionados à imunidade religiosa se mostra latente, tendo que ser apresentadas possibilidades jurídicas para que o mencionado instituto cumpra com as finalidades que justificam sua existência. Portanto, indubitável, que em seu nascedouro a imunidade dos templos de qualquer culto é norma constitucional, e como foi discutido no presente estudo, a falta de regras jurídicas acaba fazendo com que o instituto seja aplicado em desacordo com os fundamentos que o sustenta. Imperioso, que os operadores do direito analisem e debatam com a sociedade a respeito do tema tratado, fortalecendo desta maneira o constitucionalismo democrático brasileiro e promovendo uma política fiscal adequada.

REFERÊNCIAS

- AMARO; Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA; Geraldo. *Hipoteses de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BORGES; José Souto Maior. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- BALEEIRO; Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARROSO; Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil*. ano 10, n. 851. Teresina: Jus Navigandi, 2005.
- BRASIL; *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 18 de setembro de 1946. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/principal.htm. Acesso em: 05 junho.2016.
- BRASIL; Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no agravo regimental no recuso especial n. 380.952-ES (2013/0253015-0)DF. Relator: CALMON, Eliana. Publicado no DJde14/11/2013. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302530150dt_publicacao=14/11/2013. Acesso em 28 jun.2016.
- BRASIL; Supremo Tribunal Federal. Acórdão no agravo regimental no recurso extraordinário n. - 690712 - RJ. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de14-08-2009. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acesso em: 28 jun.2016.
- CARVALHO; Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COÊLHO; Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COÊLHO; Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 331-332
- CARRAZA; Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007
- CENSO DEMOGRÁFICO 2010; Características gerais da população, religião e pessoas com deficiência. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Acompanha 1 CD-ROM. Disponível em:
http://ftp.ibge.gov.br/Censos/Censo_Demografico_2010/Caracteristicas_Gerais_Religiao_Deficiencia/caracteristicas_religiao_deficiencia.pdf. Acesso em: 05 junho.2016.
- CHILE; Constitución política de la República de Chile, de 24 de outubro de 1980.

Disponível em: https://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica.pdf. Acesso em: 06 julho.2016

DENARI; Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Disponível em: <<http://f5.folha.uol.com.br/celebridades/1240538-edir-macedo-aparece-pela-primeira-vez-na-lista-de-bilionarios-da-forbes.shtml>>. Acesso em: 28 jun.2016.

Disponível em:< <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2911200909.html>>. Acesso em: 04 jul.2016.

Disponível em: < <http://g1.globo.com/Noticias/Brasil/0,,MUL1262537-5598,00-EDIR+MACEDO+E+MAIS+VIRAM+REUS+ACUSADOS+DE+DESVIAR+DINHEIRO+DE+FIEIS.html>>. Acesso em 28 jun.2016

HARADA; Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva. 1991. p. 124/125.

HEINIG; Hans Michael. *Der Körperschaftsstatus nach Art. 137 Abs. 5 S. 2 WRV*. In: *Astrid Reuter; Hans G. Kippenberg (Orgs.). Religionskonflikte im Verfassungsstaat*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 2010. p. 93-118

MIRANDA; Jorge. *Manual de direito constitucional: direitos fundamentais*. 1. ed. Coimbra: Coimbra, 1988.

MARTINS; Ives Gandra da Silva. *Imunidades condicionais e incondicionais – inteligência do Artigo 150, inciso VI, § 4º e Artigo 195, §7º da Constituição Federal*. n.º.28.Revista Dialética de Direito Tributário, 1998.

MARTINS; Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

PAULSEN; Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RODRIGUES; Ricardo Schneider. *Da imunidade tributária dos templos*. Recife: Nossa Livraria, 2010.

SABBAG; Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA; José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros 2009.

SCAFF; Fernando Facury. (Org.). *Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.11-12.

TORRES; Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. v.3. Rio de janeiro: Renovar, 1999. p. 241.

TÔRRES; Heleno Taveira (Coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado, entre*

forma e substância: proteção dos direitos fundamentais: responsabilidade tributária: procedimentos fiscais: tributação das operações internacionais. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 24.

SINNER; Rudolf von. *Estado e religiões. O exemplo da Alemanha. Dossiê: Religião e globalização.* 2014. p. 467/483.

_____. Supreme Court. *Oliver Brown et al. v. Board of Education of Topeka et al.* United States Reports, v. 347, n. 8, 1954.

UNITED STATES OF AMERICA (USA). *Commission on Civil Rights. Discriminatory religious schools and tax exempt status. Clearinghouse Publication,* Washington, v. 75, p. 1-21, dec. 1982

