

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EFETIVAÇÃO DO DIREITO AO
MÍNIMO EXISTENCIAL: A QUESTÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS
RELIGIOSOS NO BRASIL E UMA ANÁLISE COMPARATIVA COM O
DIREITO NORTE-AMERICANO***

**IMMUNITY TAX AS ACTUALIZATION OF THE RIGHT TO THE
EXISTENCIAL MINIMUM: THE QUESTION OF IMMUNITY FOR RELIGIOS
TEMPLES IN BRAZIL AND A COMPARATIVE ANALYSIS WITH THE
NORTH AMERICAN LAW**

Diogo de Castro Ferreira **
Felipe Féres Valle **

RESUMO: A resolução da 101ª sessão da Assembleia Mundial de Saúde propôs uma modificação do conceito de saúde da Organização Mundial da Saúde (OMS) para um estado dinâmico de completo bem-estar físico, mental, espiritual e social. Dada a importância do âmbito espiritual no bem-estar do ser humano, o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de diversas medidas protetivas que operam na efetivação do direito fundamental à liberdade religiosa. E uma delas se concretiza na imunidade aos templos de quaisquer cultos, conforme garante o art. 150, VI, "b" da Constituição Federal de 1988. No presente artigo, busca-se, através da obra "O direito ao mínimo existencial" de Ricardo Lobo Torres, traçar a relação da imunidade tributária – especialmente a imunidade sobre os templos de qualquer culto – com o mínimo existencial. Após versar acerca do elo histórico entre religião e liberdade no Brasil, pretende-se, através do método do direito comparado, apontar as diferenças entre o Brasil e os Estados Unidos, no que tange a esse assunto, no âmbito federal. Na lei brasileira, as organizações religiosas têm direito à imunidade; na estadunidense, elas são passíveis de isenção. No horizonte de tal comparação, pretende-se trazer uma análise crítica em tom reflexivo sobre as impropriedades que serão apontadas na operacionalização desse importante instrumento constitucional brasileiro.

* Artigo recebido em: 30/08/2016.
Artigo aceito em: 28/10/2016

** Diretor Executivo e sócio fundador do Instituto de Estudos Tributários e de Finanças Públicas de Juiz de Fora e Região. Possui MBA em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas de Juiz de Fora, Brasil. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB, na Subseção Juiz de Fora. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9163220174514160>. **Juiz de Fora - MG. E-mail: diogoferreira@escritoriomfcastro.com.br**

** Associado efetivo do Instituto de Estudos de Direito Tributário e de Finanças Públicas de Juiz de Fora e Região. Possui MBA em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas de Juiz de Fora, Brasil. Graduado em Direito e em História. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1006341760022491>. **Juiz de Fora - MG. E-mail: fferes.adv@gmail.com**

Palavras-chave: Mínimo existencial. Religião. Imunidade tributária. Isenção tributária. Direito comparado. Brasil. Estados Unidos.

ABSTRACT: The resolution of the 101st session of the World Health Assembly proposed that the World Health Organization (WHO)'s concept of health should be modified, taking in consideration a dynamic state of complete physical, mental, spiritual and social welfare. Given the importance of the spiritual realm in human welfare, Brazilian Legal System provides some protective measures that work in order to ensure the fundamental right to religious freedom. And one of them is the tax immunity to temples of any religions, as guaranteed by Art. 150, VI b of the Federal Constitution of 1988. Thus, this paper aims, by approaching Ricardo Lobo Torres' book "O direito ao mínimo existencial", to trace the relationship of tax immunity – especially immunity on temples any cult – with the existential minimum. After to discourse about the historical link between religion and freedom in Brazil, we intend, through the comparative law method, to point out differences between Brazil and the United States, with respect to this matter, at the federal level. In Brazilian law, religious organizations are entitled to immunity; in the US, they are subject to exemption. On the horizon of such a comparison we intend to bring a critical analysis in reflective tone about the inadequacies that are identified in the operation of this important Brazilian constitutional instrument.

Keywords: Tax Immunity. Religion. Existential Minimum Right. Exemption Tax. Comparative Law. Brazil. United States.

1. INTRODUÇÃO

A religião é profundamente enraizada na sociedade brasileira, desde a sua consolidação, ainda como colônia de Portugal. Os laços do Brasil com o catolicismo, por exemplo, são marcantes, até pelo fato de tal religião ter sido, por muitos anos, a oficial do Estado, enquanto este manteve um regime monarquista.

O direito ao mínimo existencial, para Ricardo Lobo Torres, é uma extensão dos direitos fundamentais e demonstra a existência de direitos básicos às condições humanas, que garantam aos indivíduos uma relevante qualidade de vida, seja nos âmbitos social, cultural ou psicológico. A religião, como exemplo, é um desses direitos. Para Ricardo Lobo Torres, "não é qualquer direito mínimo que se

transforma em mínimo existencial. Exige-se que seja um direito a situações existenciais dignas”.¹

Para efetivar esse direito, a Constituição brasileira concede imunidade tributária aos templos religiosos de qualquer culto, em seu artigo 150, VI, “b”. Desta maneira, auxilia a existência da religiosidade no país e garante a liberdade de crença.

De acordo com Luciano Amaro², as imunidades se fundamentam na preservação de valores constitucionais relevantes como, por exemplo, a atuação de entidades assistenciais, a liberdade de cultos religiosos, o acesso à informação e a liberdade de expressão. Desta forma, ignora-se a eventual ou efetiva capacidade econômica desta situação ou pessoa, proclamando-se a “não-tributabilidade” das pessoas imunes.

No presente artigo, busca-se, através da obra “O direito ao mínimo existencial” de Ricardo Lobo Torres³, traçar a relação da imunidade tributária – especialmente a imunidade sobre os templos de qualquer culto – com o mínimo existencial. Após versar acerca do elo histórico entre religião e liberdade no país, pretende-se, por meio do método do direito comparado, perceber as diferenças entre a lei brasileira e a lei americana quanto ao benefício do desencargo tributário aos templos religiosos, no âmbito federal. No Brasil, os templos religiosos possuem imunidade; nos EUA, isenção. Ao fim, far-se-á uma análise crítica de eventuais impropriedades na operacionalização desse importante instrumento constitucional no Brasil.

Quanto à técnica de pesquisa, opta-se pela documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários, como legislação nacional e estrangeira e

¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 151

³ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

jurisprudência, quanto dados secundários, como livros e artigos. Além disso, utilizaremos a metodologia do direito comparado, uma vez que analisaremos as principais diferenças no trato da matéria entre ordenamentos jurídicos de dois países distintos.

O presente trabalho é composto de quatro tópicos, além da introdução e conclusão. No próximo tópico far-se-á uma análise do direito ao mínimo existencial, traçando fundamentos conceituais e abordando a importância dos direitos mínimos para a vida humana. Será abordado ainda o caráter de suporte psicológico da religião e o seu papel no aumento da qualidade de vida dos indivíduos.

No terceiro, investigaremos como a imunidade tributária está imbricada na garantia ao mínimo existencial. Neste sentido, busca-se traçar de que forma tal benefício constitucional pode efetivar essa extensão dos direitos fundamentais básicos do ser humano.

Adentraremos, no quarto tópico, na questão dos templos religiosos, que visa a demonstrar a importância da religião para os brasileiros e a sua consequente inserção na sociedade como direito mínimo existencial. Além disso, e principalmente, pretende-se discorrer sobre o elo histórico entre religião e liberdade no Brasil.

No quinto e último tópico, então, lançaremos mão do método do direito comparado, trazendo em questão tanto os aspectos da lei brasileira quanto os da lei norte-americana que desencarregam os templos religiosos de pagar impostos. No Brasil, a não-incidência de tributos às organizações religiosas é chamada de “imunidade tributária”; já nos EUA, é chamada de “isenção tributária”. Assim, será destacado como a imunidade nos termos do Art. 150, VI “b” se difere da isenção garantida às instituições religiosas nos Estados Unidos. A clareza de tal diferenciação permitir-nos-á fazer uma avaliação crítica e reflexiva sobre as impropriedades que

serão apontadas na operacionalização desse importante instrumento constitucional brasileiro. É preciso ressaltar, no entanto, que o arrazoado desse trabalho tem como foco abordar imunidade e isenção especificamente no âmbito federal.

2. O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

Para Ricardo Lobo Torres⁴, existe um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas. O autor conclui que a Teoria do Mínimo Existencial é um subsistema da Teoria dos Direitos Fundamentais, e seu aparecimento coincide com o desenvolvimento da Teoria da Justiça e do retorno do pensamento filosófico-jurídico. No que tange a sua estrutura normativa, o mínimo existencial não deve ser considerado um valor e nem um princípio jurídico, mas o conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

Dentre as mais relevantes características apontadas na teoria do mínimo existencial, encontram-se a normativa, a interpretativa, a dogmática e a vinculada à moral.⁵ Assim, o mínimo existencial pode ser considerado normativo porque não se preocupa com a explicação de fenômenos, à moda das ciências sociais da realidade, mas com a explicação da concretização, eficácia e validade do mínimo existencial.

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

Também é considerado dogmático, porque lhe interessa concretizar os direitos fundamentais a partir de suas fontes legislativas e jurisprudenciais. É bem verdade que o mínimo existencial não necessita, para a sua concretização, da

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 8.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 25, 83.

interpositio legislatoris, pois tem sua fonte de legitimidade na própria Constituição. Mas, sendo a atual sociedade extremamente complexa, os direitos fundamentais podem se aperfeiçoar nas Constituições dos Estados-membros e na própria legislação, principalmente para a proteção positiva dos direitos da liberdade, neles incluído o mínimo existencial. A via jurisdicional completa o quadro das garantias institucionais do mínimo existencial.

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

O problema do mínimo existencial se confunde com a questão da pobreza e tem importância muito grande na história da fiscalidade moderna. No Estado Patrimonial os pobres não eram imunes aos tributos. Daí resultava uma estrutura impositiva essencialmente injusta, prejudicial à liberdade e à dignidade do homem e permanentemente deficitária, pelo pequeno aporte de recursos dos impostos indiretos pagos pela população carente. Incumbia à Igreja, com uma parcela dos dízimos, e aos cristãos ricos dar assistência social aos pobres, o que acabou por gerar o estímulo a mendicância.⁶

Relevante ressaltar que, na Idade Média, era que se entende antecessora do Estado Patrimonialista, sendo este herdeiro dela, foi predominante na Europa um sistema econômico feudal. O Estado não se encontrava centralizado, e as nações caminhavam nas mãos dos senhores feudais. Sendo assim, não existia a incidência de tributos, mas sim de valores pagos pelos aldeões, que trabalhavam em regime de servidão nos feudos, de sua produção para os senhores feudais. A classe nobre,

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial* – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 3.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

então, não pagava prestação alguma e recebia parte da produção servil. Essa incidência cobrada dos servos não tinha valor certo, e acabava por retirar a maior parte da produção para o senhorio. O servo, nesta época, conseguia para si apenas o suficiente para o seu sustento. Mas, como no Estado Patrimonialista, a mesma nobreza concedia assistência social ao camponês.

É uma classe de prestígio, preocupada em manifestar sua posição, particularmente por um comportamento social e religioso, a liberdade. A distribuição de benefícios aos indivíduos, e sobretudo aos grupos religiosos, às abadias, aos santos, é a manifestação principal da nobreza.⁷

Mesmo com as mudanças ocorridas na transição da Idade Média para a Moderna, com a centralização do poder estatal e a ascensão do Estado Patrimonial, continuou a se exigir prestações dos humildes, que pagavam, então, tributos ao Estado. Já a nobreza, a saber, os cristãos ricos, juntamente com a Igreja, continuaram a prestar a assistência social aos pobres. Percebe-se a importância de se compreender o período anterior à Idade Moderna, pois, estruturalmente, o Estado Patrimonial descende dele. Nesse sentido, assim se posiciona Ricardo Lobo Torres:

O relacionamento entre a fiscalidade eclesiástica e os pobres está intimamente ligado ao elogio da pobreza e à condenação da riqueza feitos pela Escolástica. Tal atitude se inverterá a partir do iluminismo e do liberalismo, transferindo-se a assistência à pobreza para o Estado, imunizando-se o mínimo existencial contra os tributos e incentivando-se a riqueza suscetível de imposição fiscal.⁸

Cabe ressaltar que é na ótica desta época, no Iluminismo principalmente, que com os ideais de igualdade, liberdade e fraternidade, começou-se a questionar a incidência da tributação aos pobres. E isso porque fora observado que a carga de tributos colocava em risco a liberdade do indivíduo em condição de escassez. A partir de então, preocupou-se em repensar a incidência de tributação sobre os

⁷ LE GOFF, Jacques. **As Raízes Medievais da Europa**. Petrópolis: Vozes, 2007, p.81.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 04.

desfavorecidos economicamente, aliviando-a, a fim de imunizar o mínimo existencial.

Na época de transição, conhecida como Estado de Polícia, aquelas concepções foram alteradas: começou-se a buscar aliviar a tributação dos pobres e transferir para o Estado a sua proteção. Iniciou-se a defesa da progressividade da tributação, limitada, porém, pela imunidade do mínimo existencial, com a retirada do campo da incidência fiscal daquelas pessoas que não possuem riqueza mínima para o seu sustento. É aí que, no Estado Fiscal de Direito, a imunidade do mínimo existencial aos impostos adquire maior vigor com a doutrina liberal e a teoria da tributação progressiva.⁹

Atualmente, no Estado Democrático de Direito, aprofunda-se a meditação sobre o mínimo existencial, sob a ótica da teoria dos direitos humanos e do neoconstitucionalismo. A despeito de não estar expresso na Constituição Federal de 1988, pode-se dizer que o mínimo existencial encontra-se implícito na Lei Maior brasileira. O texto constitucional não o proclama em cláusula genérica e aberta, mas estabelece que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III). Além disso, alguns dispositivos constitucionais fomentam medidas que imunizariam o mínimo existencial, em alguns casos, contra a incidência de tributos (art. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, art. 153, § 4º).

Sendo a proteção do mínimo existencial pré-constitucional, ela acaba por se ancorar na ética e se fundamentar na liberdade. Dito de outra forma, sua base são as condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana. Vale ressaltar – conforme já fora mencionado – que, do ponto de vista de sua estrutura normativa,

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 4, 6.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

o mínimo existencial não é valor nem princípio, e sim regra jurídica. É o que deixa claro Torres¹⁰, ao defender que, dado o fato de não se aplicar por subjunção, e constituir direitos definitivos, o mínimo existencial é regra, não se sujeitando à ponderação.

Uma importante doutrina fornece maior subsídio para se pensar o mínimo existencial. Trata-se da teoria dos quatro *status* de Jellinek¹¹. Ela ajuda a sistematizar os direitos públicos subjetivos e a identificar a pluralidade de relações entre o estado e o indivíduo. Os *status*, assim, dizem respeito às condições nas quais o indivíduo pode se encontrar como membro do Estado. São eles: a) *status subjectionis*¹², no qual é excluída a autodeterminação, pois a personalidade é sempre relativa e limitada; b) *status libertatis*, no qual o membro do Estado é senhor absoluto, livre do *imperium*; c) *status civitatis*, que se apresenta como o fundamento do complexo de prestações estatais no interesse individual; d) *status activae civitatis*, no qual o indivíduo é autorizado a exercer os direitos políticos.

Deve-se entender que a teoria do *status* possui cunho positivista. Ela está ligada apenas ao caráter de Direito formal do Estado e a concepções individuais do sujeito para com o Estado. Primordialmente, determinada teoria não atentou para direitos naturais e fundamentais do cidadão. Com o advento do Estado Democrático (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco), aproximadamente, a partir da década de 1990, a doutrina do *status* continuou a ser utilizada pelos juristas para determinar as relações entre o Estado e os cidadãos.

Alexy reforça a necessidade da inclusão de aspectos materiais ao lado dos formais e salienta que o problema do conteúdo do *status* negativo se resolve com a

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 84

¹¹ JELLINEK, Georg. **System der Subjectiven Öffentlichen Recht**. Freiburg: Akademische Verlagsbuchhandlung, 1892, p. 76-88.

¹² Em versão mais recente, a grafia utilizada é “subiectionis”. Todavia, preferiu-se utilizar a grafia presente na obra à qual se teve acesso.

introdução do conceito de “*status* negativo jusfundamental” (*negativen gundrechtlichen Status*), que compreende a totalidade daquilo que está liberado ao cidadão em virtude de “normas permissivas jusfundamentais” (*grundrechtlicher Erlaubnisnormen*).¹³

Nota-se, então, que, principalmente, com as revisões feitas ao positivismo e a aceitação da existência de direitos humanos fundamentais para a vida dos indivíduos, é dada à teoria do *status* um caráter negativo. Isso quer dizer que existem *status* inalteráveis por qualquer Estado. Não pode haver intervenção estatal neste *status negativus*. Nesse sentido, reitera Torres:

O mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais. Diz-se, pois, que é direito de *status negativus* e de *status positivus*, sendo certo que não raro se convertem uma na outra ou se implicam mutuamente a proteção constitucional positiva ou negativa.¹⁴

Desta forma, o mínimo existencial, no que tange a sua inserção na teoria dos *status*, está inserido como negativo, por ser exatamente um direito fundamental, e estar diretamente ligado a ele. Porém, faz parte também do positivo, pois é pré-constitucional, e necessita de prestações estatais positivas para ser garantido. Então, o *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, por meio das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Contudo, essa imunidade é paradoxal: protege tanto o pobre quanto o rico, dentro dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana.¹⁵

O *status positivus* se divide em *libertatis* e *socialis*. O primeiro diz respeito à efetivação de garantias à liberdade do indivíduo, positivadas pelo Estado, que tem o papel de garantir – através da polícia, forças armadas, dentre outros – um bem-

¹³ ALEXY, Robert. *A theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986. p. 245.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial* – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 184

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial* – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 185.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

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

2.1 A RELIGIÃO COMO SUPORTE PSICOLÓGICO ATRELADO À QUALIDADE DE VIDA DO INDIVÍDUO

A religião pode ser vista sob dois aspectos funcionais de saúde: inserção comunitária e significação existencial, uma vez que coloca o indivíduo em contato com um grupo coeso, que passa a funcionar como uma espécie de grupo de apoio. Com relação à significação existencial, a religião ajuda o ser humano a sistematizar pequenos eventos em sua vida dentro de um contexto mais amplo e, assim, não ser levado de maneira abrupta por eventos benéficos e nem se abater em demasia por situações aversivas.

O aferimento da qualidade de vida vem crescendo em importância como medida de avaliação de resultados de tratamento em medicina. A partir da constatação da falta de um instrumento de avaliação de qualidade de vida com um enfoque transcultural, a OMS desenvolveu uma metodologia única para sua criação. Inicialmente foi desenvolvido o *World Health Organization Quality of Life* (WHOQOL-100), instrumento composto de cem questões. A necessidade de um instrumento mais curto para uso em extensos estudos epidemiológicos fez com que a OMS desenvolvesse a versão abreviada com 26 questões (o WHOQOL-Bref). Atualmente, estão em desenvolvimento dois módulos: um específico para avaliar qualidade de vida em pacientes com HIV/Aids e outro para avaliar espiritualidade,

religiosidade e crenças pessoais.¹⁶ Ainda em relação à inclusão das percepções e características subjetivas do indivíduo no âmbito da qualidade de vida, Fleck comenta que uma resolução da 101ª sessão da Assembléia Mundial de Saúde propôs uma modificação do conceito de saúde da OMS para um estado dinâmico de completo bem-estar físico, mental, espiritual e social.

Existem necessidades mínimas e fundamentais para o bem-estar psicológico de um indivíduo inserido no meio social. E a religião, que faz parte do âmbito espiritual, sem dúvida alguma, compõe o mínimo existencial relacionado ao bem-estar. A religião, desta forma, pode ser juridicamente considerada um direito fundamental que visa assegurar uma melhor qualidade de vida às pessoas. Nesse sentido, reforça o Torres:

A qualidade de vida passa a ser um dos índices para a mensuração do desenvolvimento. Não é um conceito utilitarista, obtido quantitativamente, como o fornecido pela renda per capita da população. É muito mais um conceito moral, ligado às condições do exercício da liberdade e às prestações positivas vinculadas à justiça distributiva.¹⁷

É claro que, culturalmente, está o Brasil muito ligado ao cristianismo, tanto de vertente protestante quanto de vertente católica, sendo que esta última já foi, inclusive, religião oficial do país. Atualmente, porém, o país professa múltiplas religiões. Naturalmente, desde os primórdios colonização sempre existiram crenças e cultos diferentes e, em alguns casos, não-cristãos: as religiões indígenas, as de matriz afro. Com a proclamação da República, o catolicismo deixou de ser a religião do Estado e este passou a ser laico, aceitando legalmente a diversidade religiosa.

A concessão de imunidade tributária aos templos religiosos é, então, a garantia que o constituinte deu liberdade de crença no Brasil. Trata-se de um auxílio

¹⁶ FLECK, M. **O Instrumento de avaliação de qualidade de vida da Organização Mundial da saúde (WHOQOL-100): características e perspectivas**. Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro, v. 5, n.1, p. 33-38, 2000.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo; **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 18.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

para a criação e manutenção dos templos para que se viabilize um direito ao mínimo existencial ligado ao bem-estar social.

O Estado deve buscar a máxima efetivação do direito ao mínimo existencial e, neste caso, promover o contexto necessário de liberdade para que os indivíduos busquem espontaneamente uma religião. Tal imunidade é, então, uma garantia ao direito ao mínimo existencial, como fundamentado anteriormente, e deve ser preservada. Para isso, o estado não deve apenas mantê-la, mas primar pela sua correta utilização, impedindo os desvirtuamentos que podem colocar em risco a sua correta viabilização.

3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM O MÍNIMO EXISTENCIAL

Para se entender melhor as imunidades tributárias, deve-se, primeiramente, notar que em alguns países a proteção do mínimo existencial se faz sob a nomenclatura de isenção, como veremos ser o caso dos Estados Unidos da América. Porém, isso não desnatura a imunidade, porque ela, de um modo geral, recebe o apelido de isenção, especialmente na Europa, mas lhe é reconhecido *status* próprio pela doutrina e jurisprudência em questão.

Existem imunidades explícitas e implícitas em nossa Carta Maior. As implícitas são aquelas em que não há disposição direta a respeito, porém, em ambos casos, como veremos, essa menção expressa não se faz imprescindível. É que, de fato, os seus fundamentos são pré-constitucionais e a carência de declaração expressa na Carta Magna sobre elas não é prejudicial. São os casos, por exemplo, da cesta básica, do mínimo familiar e da moradia. Sobre isso, Torres afirma:

A Constituição de 1946 (art. 15, § 1º) garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Hoje desapareceu o dispositivo e a proteção se efetiva sob a forma de isenções do IPI e do ICMS, asseguradas nas respectivas legislações. Nos últimos anos as leis estaduais

e os convênios interestaduais do ICMS vêm concedendo reduções nas alíquotas do ICMS incidente sobre a cesta básica.¹⁸

Nesses casos, estamos diante de proteções negativas do mínimo existencial asseguradas pelo mecanismo da imunidade. Ainda segundo o autor¹⁹, não é caráter relevante que a legislação ordinária, ao argui-la nomeie-a de isenção. Pois a imunidade é, de fato, caracterizada pela circunstância de ser uma predicação dos direitos à liberdade e possui um fundamento pré-constitucional, e não é fonte puramente formal e imediata que promana.

O mínimo existencial familiar é outra imunidade que está implícita em nossa Constituição Federal de 1988. Não há garantia expressa textualmente que o garanta de forma objetiva, porém, o imposto de renda não incide sobre o mínimo existencial familiar. Neste caso, a imunidade se faz em forma de isenção da faixa mínima de renda, abatimento para os filhos e de isenções para os velhos.²⁰

O imposto de renda, por exemplo, não incide sobre o mínimo imprescindível à sobrevivência do declarante. Então constitui, em verdade, uma imunidade do mínimo existencial, mesmo aparecendo na lei ordinária, pois sua essência possui caráter constitucional.

O referido imposto também deixa de incidir sobre as quantias necessárias à subsistência dos dependentes. O abatimento para os filhos é vera imunidade tributária, embora apareça na legislação infraconstitucional, eis que protege as condições mínimas de existência, nada tendo que ver com a capacidade contributiva ou com privilégios fiscais.²¹

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 186.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 185.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 187.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 189.

A imunidade do imposto de renda aos idosos pode, igualmente, ser considerada implícita na Constituição. Apesar da mesma ter sido assegurada pelo art. 153, § 2º, II, da CF, posteriormente revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98, Torres defende que a referida revogação é inconstitucional, pois a imunidade dos idosos, ancorada nos direitos humanos, é cláusula pétrea, insuscetível de modificação por emenda constitucional. Desta forma, enquanto não recupera a sua visibilidade, subsistirá como imunidade implícita.²²

Por fim, temos a moradia como direito mínimo existencial implícito. A moradia pode ser considerada direito fundamental, integrando-se ao mínimo existencial e, sendo assim, demanda intervenção estatal no sentido de assegurar a efetivação desse direito:

No que tange à incidência do IPTU, dela devem ser excluídas, em homenagem ao mínimo existencial, das moradias das pessoas de baixa renda, dos favelados, dos idosos proprietários de um único imóvel que tenham proventos pouco significativos e de outras pessoas em situação semelhante. As isenções (*rectius*: imunidades) dos impostos prediais em favor dos pobres são garantias também em Portugal e em diversos outros países.²³

Naturalmente e conforme já pontuado, as imunidades ligadas ao mínimo existencial que aparecem textualmente na Constituição são chamadas de explícitas. Dentre elas, podemos citar o acesso à justiça, a defesa de direitos, como à assistência social, ao ensino públicos e – destacamos – o objeto de análise do presente artigo: a imunidade sobre os templos de qualquer culto. Porém, antes de adentrarmos à questão específica dos templos religiosos, abordaremos, em linhas gerais, questões relativas às instituições de educação e de assistência social, pois estas estão intimamente ligadas a questões existenciais mínimas primárias, e que ajudarão a entender melhor a questão da imunidade dos templos.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 190

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 192-193.

A não-incidência constitucional sobre as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos corresponde à mera imunidade tributária, que possui amparo explícito na constituição, tal qual os templos religiosos.²⁴ O art. 150, VI, “c” protege a educação, a cultura, a saúde e a assistência social, que, em sua estrutura, constituem direitos humanos mínimos para a vida, inalienáveis e imprescritíveis, mesmo estes estando implícitos no elenco do art. 5º da Constituição Federal.

De feito, a imunidade visa a proteger os direitos da liberdade compreendidos no *mínimo existencial, nas condições iniciais para a garantia da igualdade de chance*. As instituições de educação e de assistência social são imunes aos impostos em consideração ao direito à sobrevivência dos pobres e dos desassistidos. É necessário que atuem desinteressada e altruisticamente na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade. A justificativa da imunidade, por conseguinte, está em que não se pode cobrar imposto sobre atividade que substancialmente se equipara à própria ação estatal ou que a substitui no amparo à pobreza; na expressão de Silvestre Pinheiro Ferreira, não se deve “lançar um imposto sobre outro imposto.”²⁵

Porém, a imunidade referida à alínea “c”²⁶ do inciso VI, do artigo 150 da Constituição é condicionada. É preciso que determinadas entidades imunizadas não possuam fins lucrativos.

Existem determinações a que estas entidades devem atender, conforme previsto no artigo 14 do Código Tributário Nacional. São elas: não distribuir qualquer

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 198.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 200.

²⁶ Assim dispõe o art. 150, VI, “c”, da Constituição: “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: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; aplicar integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Obviamente que a questão de não possuir fins lucrativos não quer dizer, em absoluto, que os imunizados não possam possuir receitas. Para Machado:

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.²⁷

A maneira de comprovação do regular cumprimento das exigências, na forma da lei, é a escrituração contábil. Caso a entidade que goza do benefício deixe de observar o que é devido, esta terá sua imunidade suspensa.

Deve-se entender que o conceito de instituição é amplo, abrangendo, assim, as entidades que se instituem ou se constituem como fundações, associações, sociedades civis sem fins lucrativos, dentre outras. O conceito de educação, com relação às instituições que a suportam e, conseqüentemente, também são imunes é, da mesma forma, amplo. Compreende, então, tanto a educação formal, curricular, quanto a extracurricular, como cursos de idiomas, por exemplo. Instituições culturais, mesmo que não possuam a proposta de fornecer instrução, como museus, bibliotecas e teatros, também são imunizadas pelo art. 150, VI, "c" da Constituição Federal.

Abrange também as instituições *culturais*, que não se proponham precipuamente a fornecer instrução, como sejam os museus, as bibliotecas, os teatros, etc. O conceito de educação corresponde à idéia de *Bildung*, de formação

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 251.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

integral da personalidade, que deve ser amparada pelo Estado Cultural. Excluem-se, todavia, do campo da garantia constitucional, os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer, aos quais podem ser concedidas isenções por leis ordinárias, que hoje passam a exibir a conotação de privilégios odiosos.²⁸

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

Conforme esclarece Torres²⁹, no Art. 203 da Carta Magna são perfiladas as instituições de assistência social. Os principais objetivos de tais entidades é são o de proteger a família, a maternidade, a infância, a velhice. Além disso, elas buscam oferecer o amparo às crianças e aos adolescentes em situação de carência. As instituições de assistência social trabalham no intuito de promover a integração ao mercado de trabalho, amparar e ampliar a socialização das pessoas com deficiência, além de operar uma série de atitudes que promovem a dignidade de pessoas vulneráveis à exclusão social³⁰.

Portanto, há também uma referência clara ao que é uma instituição de assistência social que pode ser imunizada. De fato, existe uma série de diretrizes legais em relação a essas entidades, que sanam muitas obscuridades na consecução da imunidade relativa às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e deixam uma margem interpretativa menor nas mãos do judiciário. Algo que – veremos – não se verifica na imunidade dos templos religiosos.

4. O ELO HISTÓRICO ENTRE RELIGIÃO E LIBERDADE NO BRASIL

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 204.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 204.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 204.

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

Neste ponto, deve-se entender a religiosidade em Portugal e a conseguinte religiosidade que esta antiga metrópole estabeleceu durante um longo período de colonização em terras brasileiras. O domínio português perdurou do ano de mil e quinhentos a mil oitocentos e vinte e dois, o que contribuiu para que se enraizasse o cristianismo e principalmente a fé até os dias atuais. Em Portugal, os tempos que antecederam a descoberta do Brasil, mais precisamente na Idade Média deste país, foram tempos de conflitos religiosos entre católicos e mouros (muçulmanos de pele escura). Estes muçulmanos dominaram a Península Ibérica no período. No entanto, durante a ocupação moura, podemos notar que não foi um período total de conflitos, conforme salienta Boxer:

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

os muçulmanos e os judeus eram celebrados no mesmo templo – a Mesquita de Santa Maria La Blanca, em Toledo.³¹

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

Ao proclamar sua Independência, em 1822, o Brasil adotou como religião oficial do Estado o catolicismo, consoante ao artigo 5º da Carta Magna de 1824, que apontava a religião “Catholica Apostólica Romana” como a Religião do Império. Nesta época, era proibido que existissem cultos de outras religiões de forma oficial, tolerava-se outras liturgias, desde que o culto fosse feito em locais domésticos ou particulares, sem exercício permitido em lugares públicos.

Quando a república foi proclamada, o Brasil passou a ter um Estado laico, sem religião oficial. Contudo, devido à grande religiosidade que o país apresentava, desde as suas origens, não o fez deixar de ser teísta. No próprio preâmbulo da atual Constituição Federal é feita menção à proteção de Deus sobre os representantes do povo brasileiro, partindo da premissa de que o Estado brasileiro acredita em um Deus. O fato de o país ser laico, não adotar uma religião, não significa que ele é ateu. A República do Brasil ampara em sua Carta Maior a liberdade de cultos de qualquer gênero dentro de seu território. Nota-se que o Brasil é um país com diversas religiões, e que além do grande número de católicos e cristãos protestantes, possui também considerável número de outras religiões, inclusive pelo fato de religiões trazidas pelos cidadãos africanos que foram escravizados terem sido adaptadas aqui, formando novas religiões que fazem parte da cultura do país.

Partindo desta premissa, pelo caráter religioso que o povo brasileiro possui enraizado durante toda a sua história, a Constituição Federal de 1988 garante

³¹ BOXER, Charles Ralph. *O Império Marítimo Português 1415 – 1825*. 6ª Ed. Lisboa: Edições 70, 2001, p. 20.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

a liberdade religiosa (Art. 5º, VI) e imuniza os templos de qualquer culto (Art. 150, VI, "b"). É vedada a incidência de impostos sobre qualquer fato ligado ao exercício da atividade religiosa. Conforme explicitado por Ribeiro, como garantia da liberdade religiosa, e para assegurar que o Estado não irá perseguir cultos das minorias étnicas e culturais, o constituinte assegurou a imunidade dos templos de qualquer culto³². Nesse mesmo sentido se manifesta Hugo de Brito Machado:

Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto*. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto.³³

Conforme já mencionado, esta imunidade está também ligada ao mínimo existencial. De igual maneira, as questões de saúde, de educação e de assistência social são explicitamente imunizadas pela Carta Magna, por se tratarem de direitos à condição mínima da existência humana. Todavia, existe também um forte elo de nossa história com o ideal de liberdade: liberdade de escolher ter uma crença e escolher qual a crença; liberdade de culto. E a liberdade, como arguido por Torres, é um direito fundamental, é parte essencial do mínimo existencial:

O direito às condições mínimas de existência digna constitui o conteúdo essencial dos direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade. Aparece explicitamente em alguns itens do art. 5º da CF de 1988, sede constitucional dos direitos humanos. Proclamam-no a Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948), no art. 25, e a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, como já vimos. O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes*, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social, é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados e universal, no sentido

³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010. p. 193.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 249-250.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

de que toca a todos os homens, independentemente de suas nacionalidades ou das classes sociais e econômicas a que pertençam; é negativo, pois exhibe o *status negativus* que protege o cidadão contra a constrição do Estado ou de terceiros; cria também o *status positivus libertatis*, que gera a obrigação de entrega de prestações estatais individuais para a garantia da liberdade e das suas condições essenciais; postula garantias institucionais e processuais que provocam custos gerais para o Estado; é plenamente justificável; independe de complementação legislativa, tendo eficácia imediata.³⁴

Desta forma, observa-se que o Brasil é um país cuja origem já remota a um povo religioso, e que a religião é um ponto marcante tanto em sua história como em seu cotidiano. Sendo assim, é notório salientar que a liberdade de se procurar e ter um culto é algo fundamental para a manutenção do Estado Democrático de Direito.

Assim, tem-se que a liberdade de culto é um direito a condições mínimas do indivíduo, um legítimo direito a um mínimo existencial, que com razão foi lembrado pelo poder constituinte e encontra-se presente na Lei Maior, corroborando, além disso, o conteúdo de liberdade do mínimo existencial.

5. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE BRASIL E ESTADOS UNIDOS

Quando abordamos a questão da operacionalização da imunidade concedida aos templos religiosos no Brasil, é importante fazermos uma análise jurisprudencial. Como afirma Daniel Giotti³⁵, ao contrário de entidades privadas voltadas à educação e seguridade social, que são, inclusive, certificadas como imunes, essa exigência não é feita aos templos religiosos. Ainda que o referido autor prefira não entrar no tema espinhoso sobre a necessidade ou não dessa certificação no caso dos templos, ele segue destacando importante julgado de Luís Roberto Barroso, para o qual:

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial** – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 39-40.

³⁵ GIOTTI, Daniel. **A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial**. In. QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. Finanças públicas, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 403.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

(...) não cabe à entidade demonstrar que utiliza o bem em conformidade com as suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração Tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade.³⁶

O julgado acima nos mostra para onde caminha o Supremo Tribunal Federal (STF) no que diz respeito, não apenas à fragilidade das obrigações acessórias criadas às entidades religiosas, mas, principalmente, à disparidade do ônus da prova imposto à Administração Tributária. Cria-se uma verdadeira barreira fiscalizatória. A posição que reforça ainda mais essa tendência do STF é a da Ministra Cármen Lúcia, para quem: (...) cumpre reconhecer que o ônus da prova incumbe ao Fisco, na medida em que a imunidade não é um favor fiscal, mas um direito fundamental outorgado diretamente pela Constituição.³⁷

Desta forma, Giotti tece a seguinte análise crítica aos referidos votos dos Ministros do STF:

Essa orientação se mostra equivocada por duas razões. A uma, por não se encontrar essa relação necessária entre desnecessidade de se provar o fato que gera um direito e a natureza fundamental dele. No caso específico, tem-se em mira a liberdade de culto, que tem como uma de suas projeções a imunidade dos locais de culto e prédios diretamente relacionados às celebrações. Excepcionalmente, o produto da exploração econômica de imóveis e rendas pode ser imune, desde que se reverta à finalidade institucional. O Supremo Tribunal Federal, ao criar uma presunção em favor da imunidade, subverteu a própria inteligência do parágrafo quarto do artigo 150, da Constituição da República. A duas, porque a distribuição de ônus da prova, quando mais se for criada jurisprudencialmente, deve seguir limites epistêmicos e normativos próprios, entre os quais o próprio direito de defesa, contraditório etc. Assim, em uma interpretação sistemática, que privilegie tanto a liberdade de culto, quanto outros direitos fundamentais e princípios, atitude consagrada no moderno constitucionalismo que

³⁶ BRASIL, STF, Ag. Reg. no RE com Ag. n. 800.395/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. em 28.10.2014, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>, acesso em 20.8.2015.

³⁷ BRASIL, STF, ARE n. 759977 no AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 24.09.2013, Dje em 18.10.2013.

repugna, em geral, uma hierarquização de princípios e valores, a distribuição da carga da prova aplica-se em sede constitucional.³⁸

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 9º, IV, veda expressamente a cobrança de impostos sobre determinados entes e objetos, igualmente aos encontrados no artigo 150, VI, da Constituição Federal, tendo na alínea “b” os “templos de qualquer culto”, e na “c” os partidos políticos, por exemplo. Porém, ao estabelecer, em seu artigo 14³⁹, os requisitos que estas entidades devem observar, o CTN se refere apenas ao disposto na alínea “c”, ou seja, ao patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Desta forma, além das críticas jurisprudenciais apontadas, temos que o Código Tributário Nacional é omissivo quanto à exigência de obrigações tributárias específicas para a concessão e manutenção da imunidade dos templos religiosos, enquanto que, seu artigo 14, por exemplo, subordina os partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e de assistência social, à observância dos requisitos citados neste artigo, ampliando o rol de obrigações acessórias.

Outro tema fundamental a ser abordado nesse tópico é a discussão sobre o que é religião. Giotti ressalta a importância das discussões acerca desse conceito

³⁸ GIOTTI, Daniel. **A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial.** In: QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. Finanças públicas, tributação e desenvolvimento. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 403.

³⁹ 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 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.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

na efetivação da concessão desta imunidade para uma pessoa jurídica que se intitule templo religioso. Para o autor:

Pode-se conjecturar que religião é um conceito jurídico indeterminado, havendo alguma margem de apreciação para o judiciário. Isso parece ter ficado claro, recentemente, com a discussão envolvendo a possível extensão de imunidade religiosa para entidade maçônica.⁴⁰

O STF vem adotando a interpretação extensiva para conceituar religião quando o tema é a concessão ou não de imunidade tributária. Desta forma, a jurisprudência a respeito de um caso específico envolvendo o grupo maçônico Grande Oriente do Rio Grande do Sul (GORGS)⁴¹ constitui verdadeira exceção à tendência de uma interpretação ampla na definição de religião. No presente caso, o Recurso Extraordinário 562.351-RS considerou que o GORGS – e, de modo extensivo, as lojas maçônicas – não poderia ser considerado templo religioso para o fim do gozo da imunidade tributária.

Nesse sentido, além da já apontada interpretação ampla do conceito de templos de qualquer culto, Ricardo Lodi Ribeiro aponta para outra questão importante: a ampliação do alcance da própria imunidade na jurisprudência do Supremo:

O STF vem ampliando substancialmente a imunidade dos templos, considerando que todo patrimônio, renda e serviços relacionados com as atividades religiosas são imunizados, inclusive imóvel alugado a particular, desde que o aluguel seja aplicado nos seus objetivos institucionais. Na referida decisão, que vem sendo reproduzida pela Corte, o Tribunal considerou que também se aplica à imunidade dos templos a interpretação dada ao parágrafo 4º do art. 150, CF, em relação às entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, que assegura a manutenção da imunidade mesmo quando a atividade não está diretamente associada aos objetivos institucionais, desde que os recursos dela advindos sejam aplicados nesses objetivos. Porém, não há que confundir as *imunidades*

⁴⁰ GIOTTI, Daniel. **A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial.** In: QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. Finanças públicas, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 395.

⁴¹ BRASIL, STF, RE n. 562.351, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 04.09.2012, DJe em 14.12.2012, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadordpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>, acesso em 06.05.2016.

*liberdades com as imunidades fomento. As primeiras visam à preservação das liberdades individuais ou coletivas, como a liberdade religiosa, a liberdade sindical, a liberdade de participação política e a liberdade de imprensa escrita ante a ação estatal que poderia vir a restringi-las.*⁴²

A crítica feita pelo autor, entretanto, é que, diferentemente das instituições de assistência social, cuja criação deve ser fomentada pelo Estado, as instituições religiosas protegem a liberdade de culto. Além disso, a sua imunidade tributária não apresenta um viés de fomento da abertura de templos e religiões, principalmente em se tratando da liberdade religiosa, cuja garantia é exatamente a inexistência de estímulo estatal, conforme inteligência do art. 19, I, da Constituição Federal⁴³. Desta forma, deve ser questionada a extensão do entendimento do STF explicitado na Súmula 724, pois, para o autor, a referida súmula estaria servindo como fomento à abertura de templos, e não protegendo a liberdade de culto.⁴⁴

Giotti reforça esse entendimento ao mencionar que não se pode admitir que a imunidade religiosa seja uma maneira de se promover o fomento da religião, pois isso representaria, de alguma forma, subvenção estatal de algo que não interessa, necessariamente, a toda coletividade.⁴⁵

Em linhas conclusivas, os pontos destacados com relação ao Brasil foram:

a) No Brasil não há a exigência de certificação de imune como requisito para que templos religiosos gozem de imunidade;

⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 194.

⁴³ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público

⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. - Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 195.

⁴⁵ GIOTTI, Daniel. **A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial**. In. QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 394.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

b) O entendimento do STF se firma no sentido de que o ônus da prova é da Procuradoria para apurar se o patrimônio, a renda e os serviços, das entidades religiosas se relacionam com suas finalidades essenciais, ou seja, o cumprimento do art. 150, §4º, da Constituição Federal;

c) O Supremo, historicamente, vem adotando interpretação ampla ao conceito de templos de qualquer culto no que diz respeito à imunidade tributária do art. 150, VI, "b", da Constituição;

d) O STF vem ampliando substancialmente o alcance da imunidade dos templos, considerando que todo patrimônio, renda e serviços relacionados com as atividades religiosas são imunizados.

Nesse ponto, propomos um corte metodológico para análise do modelo americano: vamos nos basear apenas na legislação federal, instituída pelo *Internal Revenue Service*⁴⁶. Desta forma, nossa análise estará restrita à regulamentação federal sobre a concessão de isenção tributária aos templos religiosos nos Estados Unidos.

A Constituição Americana, ao contrário da brasileira, não se preocupa em dispor de maneira prolixa sobre matérias como direito tributário, trazendo em seu conteúdo apenas definições mais genéricas, como é o caso da Décima Sexta Emenda, considerada como o norte do sistema tributário americano. Esse sistema tributário é reflexo da natureza federativa do país. A base da tributação federal, por exemplo, é a renda, já a estadual é amparada pelo consumo e, por fim, a local se funda na propriedade. Vale ressaltar, que isso implica traçarmos uma distinção

⁴⁶ O *Internal Revenue Service* é um serviço de receita do Governo Federal dos Estados Unidos. A agência faz parte do Departamento do Tesouro, sob a direção imediata do *Commissioner of Internal Revenue*. Nesse artigo nos referiremos a ele como IRS.

fundamental: nos Estados Unidos, estamos a tratar de uma isenção, já no Brasil, estamos a falar de imunidade, uma vez que garantida pela Constituição.⁴⁷

A legislação tributária americana é definida conforme os decretos de receitas que existem e estão no *Internal Revenue Code*⁴⁸. A administração tributária americana, a saber, o IRS, é que interpreta de forma minuciosa as questões que a matéria envolve.

Com relação ao que interessa para a análise realizada no presente artigo, temos que uma das principais legislações federais que regulamenta a concessão de isenção a templos religiosos nos Estados Unidos se encontra no item 501(c)(3), da publicação 557⁴⁹. A referida lei isenta do imposto de renda as organizações religiosas, de caridade, científicas, além de outras.

A primeira diferença marcante reside no fato de que existe uma espécie de procedimento que antecede o reconhecimento da condição de isento⁵⁰. Esse procedimento envolve o preenchimento de alguns formulários, como o formulário 1.023⁵¹, por exemplo, em que o postulante ao gozo da isenção fornece uma série de dados extremamente detalhados à receita federal americana. As informações requeridas compreendem a quantidade de membros que a congregação possui, se ela oferece cursos para capacitação de ministros ordenados ou líderes religiosos, se

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Código de Receita Interna.

⁴⁹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service, Publicação 557, item 501(c)(3). Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p557.pdf>. Acessado em: 07/05/2016.

⁵⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. Disponível em: <https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/Life-Cycle-of-a-Public-Charity>. Acessado em: 09/05/2016.

⁵¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service, Formulário 1.023. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1023.pdf>. Acessado em: 07/05/2016.

faz parte de um conjunto de igrejas com crenças e estrutura similares, descrição completa da hierarquia religiosa ou do governo eclesiástico da igreja, dentre outras.

Outro ponto que merece destaque, é que a própria legislação elenca as hipóteses de perda da condição de organização isenta. Assim, um templo religioso pode perder sua isenção por motivo de interesses privados⁵², influência legislativa⁵³, participação em campanhas políticas⁵⁴, atividade ilegal, violação de política pública fundamental e comportamento típico de organizações privadas. Portanto, os principais pontos que destacamos com relação à isenção dos templos religiosos na seara federal norte-americana são: a) nos Estados Unidos há a exigência de certificação de isenção, que se opera através de um detalhado processo para a efetivação dessa concessão, envolvendo o envio de informações detalhadas da organização religiosa postulante à situação isenta; b) as hipóteses de perda da condição de isenta são taxativas e as diretrizes detalhadas.

Em linhas conclusivas, as diferenças apontadas entre os dois sistemas nos remetem a um contraste. No Brasil, enquanto há uma presunção a favor da imunidade, ausência da necessidade de certificação de imunidade e obrigações acessórias mais brandas, na sistemática da isenção americana, no âmbito federal, as organizações religiosas se apresentam como meras postulantes à isenção, devendo, para gozar da mesma, principalmente, fornecer à autoridade fiscal diversas e detalhadas informações através do preenchimento de vários formulários. Além disso, a legislação brasileira não dispõe de maneira pormenorizada sobre hipóteses de perda da imunidade, criando a Constituição apenas duas condições para o gozo

⁵² 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: 08/05/2016

⁵³ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. Disponível em: <https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Lobbying>. Acesso em: 08/05/2016.

⁵⁴ 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: 08/05/2016.

da imunidade: ser um templo de qualquer culto que, como vimos, possui conceito aberto, e aplicar os valores obtidos através da prática religiosa na atividade fim da instituição. Já no sistema americano, pela própria dinâmica da isenção, nos deparamos com hipóteses taxativas de perda da condição de isento.

Por certo, a ideia do presente artigo não é transportar a dinâmica do modelo estrangeiro para o nacional – até por que estamos a tratar de imunidade e isenção, institutos com amplitudes, características e alcances diversos – mas sim fazer o leitor refletir acerca dos nossos problemas legais e jurisprudenciais sobre o tema a partir dessa análise comparativa.

Em suma, os principais pontos que abordamos e nos interpelam a pensar criteriosamente sobre a questão religiosa no horizonte da tributação são os seguintes: 1) a falta de uma distribuição isonômica do ônus probatório na relação entre contribuinte e fisco advinda, sobretudo, das brandas obrigações acessórias impostas ao primeiro; 2) a jurisprudência do Supremo que acaba por chancelar esse desequilíbrio ao criar uma espécie de presunção em favor da imunidade, dando margem a uma série de abusos e fraudes no gozo da imunidade dos templos religiosos. Esses são apenas alguns dos problemas sobre os quais precisamos pensar criticamente. A matéria é complexa, e uma análise ponderada do nosso contexto passa, não apenas por questões legislativas, mas também pelas jurisprudenciais. Possíveis soluções talvez passem por uma virada jurisprudencial do STF e também por medidas de reformulações do rol de obrigações acessórias impostas às organizações religiosas no Brasil.

6. CONCLUSÃO

A despeito de existirem diversas correntes e teorias historiográficas, sociais e culturais a respeito da religiosidade no Brasil, nos parece que a profunda relação do Brasil com religião é ponto consensual entre elas, sendo esse elo parte

fundamental da identidade do povo brasileiro e do Brasil como nação. Desta maneira, a religião compreende historicamente a um direito fundamental aos cidadãos brasileiros e pode ser considerada parte integrante da ideia de mínimo existencial, por estar diretamente relacionada ao o bem-estar psicológico do indivíduo e, como não poderia ser diferente, é prestigiada pela Constituição Federal através da imunidade dos templos de qualquer culto.

O estudo de direito comparado nos permitiu investigar o sistema de isenção americana das organizações religiosas no âmbito federal e a imunidade dos templos de qualquer culto no Brasil. Observou-se que o instituto da imunidade vem sendo usado de maneira distorcida quanto à sua finalidade, que é a de garantir a liberdade religiosa, contida na ideia de um mínimo existencial. A distorção, assim, encontra-se nas brechas encontradas no nosso modelo que acabam permitindo a obtenção de enriquecimento ilícito.

É importante que se reflita a respeito dos possíveis caminhos para que a imunidade sobre os templos de qualquer culto no Brasil seja, cada vez mais, um verdadeiro instituto promotor do mínimo existencial e da liberdade e, cada vez menos, uma maneira de enriquecimento ilícito por veredas tortuosas. Para isso, serão necessárias uma virada jurisprudencial e uma reformulação legislativa que vise, sobretudo, a trazer contribuinte e Fisco para o mesmo patamar na distribuição dos ônus probatórios.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

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

GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. In. QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. Finanças públicas, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

JELLINEK, Georg. System der Subjectiven Öffentlichen Recht. Freiburg: Akademische Verlagsbuchhandlung, 1892

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

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

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

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

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.

ALEXY, Robert. A theorie der Grundrechte. Frankfurt: Suhrkamp, 1986.

FLECK, M. O Instrumento de avaliação de qualidade de vida da Organização Mundial da saúde (WHOQOL-100): características e perspectivas. Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro, v. 5, n.1.

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

GIOTTI, Daniel. A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. In. QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. Finanças públicas, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL, STF, Ag. Reg. no RE com Ag. n. 800.395/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. em 28.10.2014, disponível em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>,
acesso em 20.8.2015.

_____, ARE n. 759977 no AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 24.09.2013,
Dje em 18.10.2013.

_____, RE n. 562.351, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 04.09.2012,
DJe em 14.12.2012, disponível em
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>,
acesso em 06.05.2016.

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.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service, Publicação 557, item
501(c)(3). Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p557.pdf>. Acessado em:
07/05/2016.

_____. Internal Revenue Service. Disponível em:
[https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/Life-Cycle-
of-a-Public-Charity](https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/Life-Cycle-of-a-Public-Charity). Acessado em: 09/05/2016.

_____. Internal Revenue Service, Formulário 1.023. Disponível
em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1023.pdf>. Acessado em: 07/05/2016.

_____. Internal Revenue Service. Disponível em:
[https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/Inurement-
Private-Benefit-Charitable-Organizations](https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Charitable-Organizations/Inurement-Private-Benefit-Charitable-Organizations). Acesso em: 08/05/2016

_____. Internal Revenue Service. Disponível em:
<https://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Lobbying>. Acesso em: 08/05/2016.

_____. 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: 08/05/2016.