

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Karinny Guedes de Melo Vieira¹
Manoel Cavalcante de Lima Neto²

RESUMO: A realização da interface entre tributação e direitos fundamentais é algo inevitável, pois os direitos fundamentais reconhecidos no texto da Constituição Federal demandam recursos para sua efetivação, sendo, em grande parte, custeados pelos tributos. Desta forma, defendemos a existência dos direitos fundamentais dos contribuintes, garantidos pela ordem constitucional por meio de princípios e regras que podem se manifestar sob a forma das imunidades tributárias. Esses temas serão tratados no presente artigo com foco na liberdade de consciência e de crença e na imunidade dos templos de qualquer culto, numa análise constitucional das previsões que visam garantir a liberdade religiosa. Para tanto, foi realizada pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, que fez com que chegássemos às seguintes conclusões: a liberdade religiosa compreende a liberdade de consciência, de crença, de culto e de organização religiosa; existem autênticos direitos fundamentais dos contribuintes; por fim, concluímos que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto funciona como direito fundamental do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Liberdade religiosa. Direitos dos contribuintes. Direitos Fundamentais.

ABSTRACT: The interface realization between taxation and fundamental rights is inevitable because the fundamental rights recognized in the Constitution text require resources for their enforcement, being largely financed by taxes. Thus, we defend the existence of the taxpayers' fundamental rights, guaranteed by the constitutional order through principles and rules that can manifest in the form of tax immunities. These issues will be addressed with a focus on freedom of conscience and belief and immunity of temples of any cult, in a constitutional analysis of the forecasts aimed at ensuring religious freedom. For those purpose, it was conducted bibliographical and jurisprudential research. And we could conclude that the religious liberty includes conscience, belief, worship and religious organization liberty; there are authentic taxpayers' fundamental rights; finally, we concluded that the immunity of temples of any cult is one of taxpayers' fundamental rights.

KEYWORDS: Religious freedom. Taxpayers' rights. Fundamental rights.

INTRODUÇÃO

O tema dos direitos fundamentais há muito tempo vem recebendo atenção especial pelos doutrinadores e juristas em geral. É inegável que, com o fenômeno do

¹ Mestranda em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas. Advogada. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. E-mail: karinny.gmv@gmail.com

² Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Atualmente é juiz de direito - Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, professor adjunto da Universidade Federal de Alagoas e Professor do Centro Universitário Tiradentes - UNIT. E-mail: leonam1@uol.com.br

Neoconstitucionalismo, o tema dos direitos fundamentais do homem possui crescente relevância no cenário nacional e internacional.

No Brasil, o financiamento dos direitos fundamentais se dá através do pagamento de tributos ao Estado. Em contrapartida a esse custeio, defendemos que existem justamente os direitos fundamentais dos contribuintes, garantidos pela ordem constitucional por meio de princípios e regras que podem se manifestar sob a forma das imunidades tributárias. Tal interpretação se faz possível por meio de uma análise sistemática da Constituição, fazendo-se uso, sobretudo, da previsão contida no art. 5º, §2º, da Magna Carta, o qual consubstancia a abertura material dos direitos fundamentais. Neste artigo, todos estes temas serão tratados, sendo trazidos, entretanto, para o âmbito da liberdade de consciência e de crença e da imunidade dos templos de qualquer culto, numa análise constitucional das previsões que procuram garantir a livre manifestação das religiões, crenças e cultos em nosso país.

Primeiramente, será feito um estudo acerca das noções gerais que envolvem os direitos fundamentais, conceituando-os, bem como elencando suas principais características. Também esclareceremos as questões que envolvem a cláusula de abertura material de direitos fundamentais, constante do art. 5º, §2º, da Constituição, demonstrando, inclusive, quais os critérios que devem ser utilizados para identificar os direitos fundamentais que se encontram fora do catálogo. Em seguida, passaremos a tratar do direito à liberdade de consciência e de crença, que é um importante direito fundamental conferido expressamente pela Constituição. Posteriormente, faremos um estudo sobre os direitos fundamentais dos contribuintes, ocasião em que apresentaremos, inclusive, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal corroborando com esta tese. Por fim, traremos questões importantes envolvendo a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, demonstrando que ela também constitui um direito fundamental do contribuinte e do próprio cidadão. Para atingir os objetivos, foi utilizado o método exploratório-descritivo, por meio de pesquisa bibliográfica na doutrina pátria, bem como pesquisa jurisprudencial.

1 DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais constituem a base axiológica do ordenamento jurídico. Inclusive o avanço do Direito Constitucional resultou, em grande medida, da afirmação desses direitos como cerne da proteção da dignidade da pessoa. Quando a Constituição passou a ser vista como a norma suprema do ordenamento, concomitantemente passou-se a perceber que

os valores mais relevantes da existência do homem merecem ser resguardados no documento jurídico com força vinculativa máxima (MENDES; BRANCO, 2014, p. 133).

Conceituar os direitos fundamentais, entretanto, não é uma tarefa fácil. José Afonso da Silva (2006, p. 178) afirma, fazendo uso da expressão “direitos fundamentais do homem”, que eles se referem aos princípios positivados que sintetizam a percepção do mundo e confirmam a ideologia política de cada ordenamento, sendo uma denominação reservada especialmente para indicar as instituições e prerrogativas que são concretizadas em garantias de uma convivência, digna, harmoniosa, livre e igual. De acordo com Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonçalves Branco (2014, p. 136), os direitos fundamentais são pretensões que, em cada momento histórico, são descobertas a partir da perspectiva do valor máximo da dignidade humana. Assim, o catálogo de direitos fundamentais vai aumentando de acordo com as exigências de cada momento histórico.

É possível perceber, portanto, que os direitos fundamentais são essenciais para a compreensão de determinado ordenamento jurídico. Além do mais, a doutrina majoritária concorda que eles possuem algumas características que lhe são intrínsecas. Dentre elas estão, por exemplo, historicidade, inalienabilidade, imprescritibilidade, irrenunciabilidade (SILVA, 2006, p. 180-181), fundamentalidade, universalidade, positividade, sistematicidade (ou interdependência), aplicabilidade imediata, restringibilidade excepcional, proibição do retrocesso, maximização (ou efetividade) (ROTHENBURG, 2000, p. 146-157).

A historicidade significa que os direitos fundamentais são históricos como qualquer direito; nascem, normalmente, a partir de revoluções e depois evoluem. A inalienabilidade está relacionada à ideia de que tais direitos, por não terem caráter econômico-patrimonial, não podem ser transferidos ou negociados, haja vista que são indisponíveis. A imprescritibilidade quer dizer que, devido ao fato de serem considerados direitos personalíssimos, jamais deixam de ser exigíveis, ou seja, em relação a eles não existem requisitos que acarretem a prescrição. Já a irrenunciabilidade significa que não se pode renunciar a um direito fundamental, apesar de ser possível deixar de exercê-lo (SILVA, 2006, p. 181).

Ademais, a fundamentalidade se revela através dos critérios material e formal, isto é, ela é encontrada no conteúdo do direito, que deve se referir aos valores supremos do homem, promovendo a dignidade da pessoa humana, bem como por meio de sua posição no ordenamento jurídico. Por outro lado, estes direitos possuem como característica a universalidade justamente porque são inerentes à condição humana. Importante salientar, no entanto, que este atributo deve ser analisado com prudência, pois não significa uma absoluta e necessária uniformidade ao redor do mundo. A positividade, por sua vez, significa que esses

direitos devem estar positivados no ordenamento jurídico, inseridos na Constituição. Já a sistematicidade, também chamada de interdependência, indica que os direitos fundamentais interagem entre si e se influenciam mutuamente, tendo de ser ponderados e sopesados, em eventual colisão entre eles (ROTHENBURG, 2000, p. 146-150).

A aplicabilidade imediata significa que esses direitos estão aptos a incidir, podendo ser alegados por seus titulares ou interessados (ROTHENBURG, 2000, p. 154). Esta característica se encontra positivada na Constituição. Assim, “a marcante diferença dos direitos fundamentais vai estar no comando constitucional que obriga a aplicação imediata de tais normas independentemente de mediação legislativa” (LIMA NETO, 2005, p. 100).

A restringibilidade excepcional indica que eles não podem ser reduzidos pelo intérprete nem por meio da atividade normativa infraconstitucional, a não ser que esta possibilidade esteja prevista no texto constitucional ou resulte da interação com outras normas inseridas na Magna Carta. Ademais, a proibição do retrocesso significa que não é possível revogar normas que veiculam direitos fundamentais, nem substituí-las por normas menos garantidoras. No plano concreto, esta característica viabiliza a impugnação de implantação de políticas públicas que enfraqueçam os direitos fundamentais. A maximização (ou efetividade) significa que se deve tentar extrair da norma o máximo conteúdo e realização que ela possa oferecer, otimizando-a (ROTHENBURG, 2000, p. 154-157).

Segundo Robert Alexy, o significado dessas normas para o ordenamento é resultado da fundamentalidade formal e da fundamentalidade substancial. “A fundamentalidade formal das normas de direitos fundamentais decorre da sua posição no ápice da estrutura escalonada do ordenamento jurídico, como direitos que vinculam diretamente o legislador, o Poder Executivo e o Judiciário” (ALEXY, 2008, p. 520). A fundamentalidade substancial, por sua vez, significa que direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais veiculam a tomada de decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade. Esse fato decorre dos objetos regulados. Assim, “questões relativas à liberdade e à igualdade não são questões apenas de um ramo do direito, elas permeiam todos os ramos” (ALEXY, 2008, p. 522).

Outra característica relevante dos direitos fundamentais, apesar de não ter previsão expressa na Constituição, mas que pode ser extraída da interpretação do art. 5º, §1º, diz respeito ao fato de que os três Poderes, bem como os órgãos privados, estão vinculados aos mandamentos desses direitos (LIMA NETO, 2005, p. 102). Desta forma, além de terem aplicação imediata, eles possuem força vinculativa, força que atinge a todos.

É possível distinguir os direitos fundamentais em espécies, quais sejam:

(1) Os *direitos fundamentais básicos* constantes do art. 5º, *caput*: vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade, que constituem o fundamento de todos os demais direitos, dado que direitos, deveres, bens, órgãos, instituições refluem, todos, para aqueles direitos básicos, essenciais, a um destinatário primeiro, e em especial, o *ser humano*.

(2) Todos os direitos e garantias *diretamente* vinculados a um dos cinco direitos fundamentais básicos (GARCIA, 2009, p. 250).

A partir desta classificação, tem-se que, diretamente vinculados ao direito à vida, estão os direitos sociais constantes do art. 6º da Constituição Federal (“a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”); ligado de forma direta ao direito à liberdade está a liberdade de consciência e de crença; ao direito à igualdade está o direito de resposta, proporcional ao agravo; vinculado ao direito à segurança, tem-se a proteção segundo a qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI, CF); diretamente relacionado à propriedade, há a previsão de que “aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras” (art. 5º, XXVII, CF).

Um ponto importante no estudo dos direitos fundamentais diz respeito à abertura material constante do art. 5º, §2º, da Constituição Federal, que reza que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.” Infere-se, portanto, que existem direitos fundamentais fora do catálogo previsto no art. 5º, os quais podem ser encontrados tanto dentro do texto constitucional, de forma não expressa, quanto em tratados de Direito Internacional do qual nosso país seja signatário. Assim, percebe-se que foi adotado no Brasil um sistema aberto de direitos fundamentais, não se podendo considerar taxativa a enumeração dos direitos fundamentais no Título II da Constituição Federal. Desta forma, é possível, a partir das normas do próprio catálogo e dos princípios constitucionais elementares da Carta Magna, deduzir a existência de outros direitos fundamentais (MENDES; BRANCO, 2014, p. 157).

Para identificar e incluir os direitos que se encontram fora do catálogo como fundamentais, faz-se necessário avaliar ainda os critérios adotados pela doutrina. Ingo W. Sarlet, por exemplo, afirma que existe em nossa Constituição o princípio implícito da equivalência, segundo o qual os “direitos fundamentais em sentido material somente poderão ser os que por sua substância (conteúdo) e importância possam ser equiparados aos constantes do catálogo” (SARLET, 2004, p. 102). Este entendimento deve sempre nortear os estudos em busca da inserção dos direitos fundamentais que não se encontram expressamente no catálogo.

2 DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE CONSCIÊNCIA E DE CRENÇA

A Constituição Federal, no artigo 5º, VI, dispõe que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, proteção aos locais de culto e a suas liturgias”. Faz-se imprescindível, portanto, destrinchar e compreender os conceitos que compõem esse direito fundamental a fim de determinar sua extensão, haja vista que a liberdade religiosa compreende os seguintes elementos: liberdade de consciência, de crença, de culto e de organização religiosa.

A liberdade de consciência se trata de uma das faces da liberdade de pensamento, tendo em vista que diz respeito às convicções, valores e conduta moral de cada pessoa (BASTOS; MEYER-PFLUG, 2001, p. 107-108). Importa salientar ela “não se esgota no aspecto religioso” (MENDES; BRANCO, 2014, p. 262). Assim, é possível afirmar que a liberdade de consciência tem a ver com a faculdade de o indivíduo formular juízos e ideias sobre si mesmo e sobre o meio externo que o rodeia. O Estado não pode intervir nessa esfera íntima da pessoa, não lhe cabendo, portanto, impor concepções filosóficas aos cidadãos. No entanto, também deve propiciar meios efetivos de formação autônoma da consciência das pessoas, o que constitui um aspecto positivo dessa liberdade (MENDES; BRANCO, p. 262).

Sobre o assunto, Jayme Weingartner Neto (2013, p. 565) elucida que a primeira parte do inciso VI do art. 5º da Constituição Federal garante genericamente a liberdade de consciência, a qual é densificada no direito à objeção (ou escusa) de consciência (art. 5º, inciso VIII, CF). Tal liberdade se traduz na autonomia moral-prática do ser humano, constituindo a faculdade de se autodeterminar no que diz respeito aos padrões éticos e existenciais, seja da própria conduta ou da alheia, seja em nível racional, mítico-simbólico e até de mistério.

Ter uma consciência livre significa ter o direito de, inclusive, não ter crença alguma, razão pela qual essa liberdade compreende a proteção jurídica dos próprios agnósticos e ateus. Por outro lado, a liberdade de consciência pode indicar uma adesão a determinados valores morais ou espirituais que não passam por qualquer sistema religioso. Exemplo disto são os movimentos pacifistas que, apesar de possuírem certamente um apego à paz e ao banimento da guerra, não implicam qualquer fé religiosa (BASTOS, 1999, p. 192).

A liberdade de crença, por sua vez, diz respeito ao direito de escolher a religião que se quer seguir, de aderir a qualquer seita religiosa, de mudar de religião, de não aderir a nenhuma religião específica (SILVA, 2006, p. 249), tudo isso sem que o indivíduo sofra qualquer ingerência por parte do Poder Estatal. Ademais, neste âmbito, duas posições são

especialmente importantes: a liberdade de atuação segundo a própria crença e o direito ao proselitismo, que pode ser precondição para que se materialize o direito de alterar as convicções religiosas. Importante salientar que a ênfase na difusão da fé e na conquista de novos seguidores é particularmente acentuada em alguns movimentos religiosos (casos, v.g., das Testemunhas de Jeová e dos Mórmons) e/ou em determinados momentos históricos (Cruzadas, expansão do Islã, missões cristãs) (NETO, 2013, p. 572).

A liberdade de culto significa o direito que todo indivíduo possui de poder expressar sua crença religiosa, bem como a praticar, seja de forma coletiva ou individual (BASTOS; MEYER-PFLUG, 2001, p. 110), podendo ocorrer em templos ou em outros locais. Levando-se em consideração que a religião não se esgota na dimensão espiritual, como ocorre com as demais liberdades de pensamento, ela procurará se exteriorizar (BASTOS, 1999, p. 192) e esse direito é também protegido pela Constituição Federal de 1988. “Para muitos autores, trata-se o culto de elemento primordial da liberdade religiosa, inclusive porque seu caráter de externalização tende a facilitar a identificação do fenômeno religioso” (NETO, 2013, p. 572).

Por fim, também está inserida na liberdade religiosa a liberdade de organização, que “diz respeito à possibilidade de estabelecimento e organização das igrejas e suas relações com o Estado” (SILVA, 2006, p. 250). Desta forma, tem-se que o Poder Público não pode intervir na economia interna das associações religiosas. Não pode, por exemplo, impor a igualdade de sexos a uma entidade ligada a religião que não a aceite (MENDES; BRANCO, 2014, p. 265).

Atualmente, no Brasil, o relacionamento entre Estado e Igreja se baseia no sistema de separação, tendo em vista que o país se tornou laico, o que “significa que ele se mantém indiferente às diversas igrejas que podem livremente constituir-se, para o que o direito presta a sua ajuda pelo conferimento do recurso à personalidade jurídica” (BASTOS, 1999, p. 192). A fim de assegurar esta separação, o art. 19, inciso I, da Constituição Federal, proíbe que o Estado realize as seguintes condutas em relação aos cultos do país: o seu estabelecimento, pois implicaria na criação de uma religião oficial; o seu subvencionamento, haja vista que poderia levar a situações injustas, favorecendo determinada religião, mesmo que não fosse esta oficial, mas em detrimento de outras; e, por último, seu embaraçamento, isto é, qualquer forma de atrapalhar o desenvolvimento das entidades religiosas (ÁVILA, 2010, p. 45).

A separação entre Estado e religião não é absoluta, pois é possível que haja colaboração entre os dois âmbitos. É o caso, por exemplo, do direito à assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva, do ensino religioso nas escolas públicas de ensino fundamental e da possibilidade da celebração do casamento religioso com efeitos civis. É importante mencionar, ainda, que o respeito ao direito à liberdade religiosa, sobretudo

no que diz respeito à liberdade de organização religiosa, proíbe que determinadas questões sejam resolvidas pelo Poder Judiciário (MENDES; BRANCO, 2014, p. 265-266).

Impende mencionar que o direito à liberdade religiosa apresenta um aspecto de direito a prestação. E não poderia ser diferente, tendo em vista que o art. 5º, VII, da Constituição Federal assegura a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva, nos termos da lei. A liberdade religiosa, como um direito complexo, engloba o direito à assistência religiosa (NETO, 2013, p. 565). Assim, “o Estado não pode impor, nessas entidades, aos seus internos, o atendimento a serviços religiosos, mas deve pôr à disposição o conforto religioso aos que o desejam” (MENDES; BRANCO, 2014, p. 265).

Além do mais, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, exposto pelo Ministro Gilmar Mendes, acerca das obrigações positivas por parte do Estado parte da ideia de que “o dever de neutralidade do Estado não se confunde com a ideia de indiferença estatal” (BRASIL, 2009, p. 9). Desta forma, tem “o Estado, em alguns casos, adotar comportamentos positivos, com a finalidade de afastar barreiras e sobrecargas que possam impedir ou dificultar determinadas opções em matéria de fé” (BRASIL, 2009, p. 9-10). Assim, o Estado fica responsável por garantir o direito à liberdade religiosa, não apenas abstendo-se de interferir em seu funcionamento, mas também realizando condutas positivas.

3 DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

Não existe de forma expressa na Constituição a menção aos direitos fundamentais dos contribuintes. Isso, no entanto, não impede que este tema ganhe cada vez mais repercussão no cenário nacional, tanto na doutrina quanto na jurisprudência (MEIRA; CORREIA NETO, 2012, p. 15.). Humberto Ávila (2008, p. 87), por exemplo, afirma categoricamente que “a Constituição Federal de 1988 [...] estabeleceu uma gama enorme de direitos fundamentais em benefício dos contribuintes”. Há quem fale, ainda, em “Estatuto Mínimo do Contribuinte”, o qual seria composto pelas normas constitucionais que têm como função a proteção do contribuinte (SCAFF, 2000, p. 456). Esse estatuto do contribuinte, por sua vez, baseia-se na ideia de cidadania fiscal (TORRES, 1999, p. 23).

Existem direitos fundamentais dos contribuintes que se encontram fora do catálogo do art. 5º da Constituição Federal de 1988. Para identificá-los, faz-se necessário analisar os critérios da relevância e da substância. O primeiro é encontrado nas razões históricas e nos valores impregnados na sociedade, a qual eleva determinados direitos à necessidade de uma

positivação na Constituição. A substância, por sua vez, significa que os direitos que se encontram fora do catálogo devem guardar relação de equiparação, semelhança com os direitos expressamente fundamentais (LIMA NETO, 2005, p. 113). Esses critérios se baseiam no princípio constitucional implícito da equivalência (SARLET, 2004, p.102) e servem como vetores para a identificação de quaisquer direitos situados fora do catálogo.

É possível afirmar que, além dos direitos constantes do art. 5º da Constituição, também são direitos dos contribuintes aqueles que se encontram previstos no art. 150. Ademais, “em muitos outros artigos as garantias do contribuinte estão previstas expressamente” (ICHIHARA, 2000, p. 487), como é o caso, por exemplo, do art. 145, §1º, o qual consagra o princípio da capacidade contributiva, bem como o art. 151, que estabelece o princípio da uniformidade na tributação. Para chegar a estas conclusões, basta realizar uma interpretação sistemática da Constituição, passando pelo art. 5º, §2º, e sempre buscando “gerar a concretização do valor maior: dignidade da pessoa humana” (LOBATO, 2007, p. 38).

Embasamos este trabalho numa classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes baseada no art. 5º da Constituição Federal, que destaca como objetos de proteção os direitos à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade. Excluímos o direito à vida porque entendemos que apenas de forma indireta poderia ser alcançada uma proteção no âmbito tributário, já os outros estão diretamente relacionados, servindo como diretrizes para a classificação. Assim, decorrendo de um conceito material dos direitos fundamentais, os direitos fundamentais dos contribuintes, normalmente encontrados fora do catálogo do art. 5º da Constituição Federal, devido à cláusula de abertura constante do §2º do mesmo artigo, passam a compor a categoria dos direitos fundamentais (LIMA NETO, 2005, p. 142-143).

Grande parte dos direitos fundamentais do contribuinte são especificações de outros direitos fundamentais expressos na Constituição. Nesta situação, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto funciona como uma forma de realizar e viabilizar, sobretudo financeiramente, a liberdade religiosa.

Os direitos fundamentais dos contribuintes que possuem como objeto a liberdade são as imunidades tributárias, o livre exercício da atividade econômica, a liberdade de tráfego, a unidade tributária. Os que se relacionam com a igualdade são: a isonomia tributária, a vedação das isenções de tributos estaduais e municipais pela União, a tributação federal uniforme, a isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos. Os direitos ligados à segurança são a irretroatividade, legalidade e anterioridade tributárias, reserva de lei para incentivos em matéria tributária, transparência dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços, restituição preferencial imediata em

relação a fato gerador presumido. Por fim, o direito fundamental do contribuinte que tem por objeto a propriedade se constitui na vedação ao confisco (LIMA NETO, 2005, p. 146-147).

Assim, podemos afirmar que “os princípios constitucionais tributários e as imunidades se destinam [...] à proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes contra a tributação exercida pelo Estado” (RIBEIRO, 2010, p. 02). Tal constatação é de fundamental importância, sobretudo nos tempos atuais, em que a carga tributária cresce ininterruptamente e os contribuintes, no mais das vezes, sentem-se desamparados. Segundo Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 182), justamente contra isto, o constituinte de 1987 procurou oferecer garantias aos contribuintes. Importante salientar que, por serem eles direitos fundamentais, possuem as mesmas características dos direitos fundamentais genéricos, como, por exemplo, aplicabilidade imediata.

A realização da interface entre tributação e direitos fundamentais seria algo praticamente inevitável, primeiramente porque os tributos constituem a principal fonte de receitas do Estado brasileiro, e os direitos fundamentais reconhecidos no texto da Constituição Federal demandam recursos para sua efetivação. Além do mais, não haveria razão para se negar a aplicação dos direitos fundamentais contra o poder de tributar. Inclusive a afirmação desses “limites” como direitos fundamentais do contribuinte, mais do que restringir a competência legislativa para a instituição de impostos, reforça a eficácia das normas protetivas do contribuinte em face do Estado. Tudo isso põe em destaque a posição do contribuinte, que faz jus a um “direito”. E a afirmação de tais direitos como “fundamentais” significa ganho de *status*, na medida em que os eleva à categoria de norma mais importante do nosso ordenamento jurídico (MEIRA; CORREIA NETO, 2012, p. 18-19).

Essa mudança de ponto de vista, consistindo na substituição da noção de meras “limitações” e “limites” para a de “direitos fundamentais”, constituiu verdadeira revolução no pensamento do Direito Tributário e decorreu, sobretudo, dos seguintes fatores: a) fenômeno da publicização e constitucionalização do Direito, na qual se incluiu o Direito Tributário, afirmando as questões que envolvem os direitos fundamentais; b) o escopo de renovar e reforçar a discussão acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar, em contraponto ao crescimento da carga tributária em nosso país, principalmente a partir da década de 1990; c) as inúmeras alterações da Constituição em matéria tributária, sobretudo visando ao aumento da arrecadação, o que fez com que o contribuinte procurasse cada vez mais argumentos para enfrentá-las (MEIRA; CORREIA NETO, 2012, p. 17); d) a mudança jurisprudencial decorrente do julgamento no Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF (BRASIL, 1993).

A referida Ação, julgada em dezembro de 1993, foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio e questionava a Emenda Constitucional nº 3/93, a qual, em seu art. 2º, criava competência tributária da União para instituir, nos termos de lei complementar, “imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”, também conhecido como Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). Tal imposto, entretanto, excepcionava expressamente as normas constitucionais que veiculavam o princípio da anterioridade e as imunidades tributárias.

O julgamento pôs em pauta “a discussão sobre o poder de revisão do constituinte derivado, pois a decisão poderia desembocar, como efetivamente ocorreu, na declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional, situação ainda não versada no histórico do controle de constitucionalidade” (REIS, 2009, p. 74-75) do Supremo Tribunal Federal. O outro tema em questão dizia respeito justamente a decidir se afastar as supramencionadas normas constitucionais significava uma afronta à imutabilidade das cláusulas pétreas.

O Ministro Carlos Velloso afirmou que o princípio da anterioridade é uma garantia individual do contribuinte, esclarecendo que os “direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão descritos nos incisos do art. 5º”, pois eles se espalham por toda a Constituição, citando o art. 5º, §2º, que representa a cláusula de abertura material dos direitos fundamentais (BRASIL, 1993, p. 206). Ademais, o Ministro Celso de Mello expôs que o “ato normativo em causa efetivamente agride e afronta o regime dos *direitos fundamentais dos contribuintes*” (BRASIL, 1993, p. 282), haja vista que o princípio da anterioridade, “além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes” (BRASIL, 1993, p. 282).

Ao final, a ação foi julgada parcialmente procedente, mantendo a liminar e suspendendo a cobrança do tributo no ano de 1993, como forma de respeitar o princípio da anterioridade tributária, e declarando a inconstitucionalidade do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional, o qual excepcionava a aplicação das imunidades e do mencionado princípio tributário. De acordo com a decisão proferida, o texto seria uma violação ao art. 60, §4º, I e IV, da Constituição, ou seja, argumentava-se que o tributo afrontaria os direitos e garantias individuais, e, ainda, no caso específico da imunidade recíproca, a forma Federativa de Estado. Assim, o Supremo Tribunal Federal “reconheceu que o princípio da anterioridade e as imunidades previstas no inciso IV do art. 150 configuram garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, cláusulas pétreas, insuprimíveis pelo poder constituinte reformador”

(MEIRA; CORREIA NETO, 2012, p. 20), reforçando, desta forma, a ideia acerca do reconhecimento da existência dos direitos fundamentais dos contribuintes.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Segundo Ricardo Lobo Torres (1999, p. 239), a imunidade tributária constitui um atributo da própria pessoa humana. Toda regra de imunidade funciona como uma espécie de garantia material a direitos fundamentais, possuindo, portanto, intensa carga axiológica, ao acompanhar os valores constitucionalmente protegidos (TORRES, 2013, p. 3537). Mas, além de serem direitos, também são consideradas limitações constitucionais ao Poder de Tributar, as quais, no pensamento sistemático, são compreendidas como a realização de um valor: a proteção e promoção dos direitos fundamentais (CALIENDO, 2009, p. 205).

É possível afirmar que as imunidades tributárias funcionam como uma proteção constitucional em relação ao poder de tributar, que importa numa limitação, mas, para o contribuinte, elas são verdadeiros direitos. Segundo Ana Maria Ribeiro dos Reis, imunidade tributária é uma norma jurídica “de estrutura forjada expressamente pela Constituição que, com fundamento em valores e princípios fundamentais, delimita negativamente a norma de competência tributária, no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação” (REIS, 2012, p. 55).

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 51) elucida que a imunidade tributária deve ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes, direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional; podendo ser conceituada como a impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício de determinados direitos. Ela representa um aspecto, uma qualidade ou a forma de exteriorização desses direitos.

Para evitar que o Estado criasse meios de embaraçar o direito à liberdade religiosa, o constituinte instituiu a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, constante do art. 150, VI, “b”, da Magna Carta. Assim, tem-se que “o fundamento jurídico da imunidade dos templos é a *liberdade religiosa*, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito” (TORRES, 1999, p. 239). Essa imunidade compreende não somente os imóveis destinados ao culto, mas, ainda, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade, consoante expressa previsão constitucional.

Tem-se que a proteção conferida pela imunidade tributária em questão vale para qualquer religião que seja praticada de forma lícita. Além do mais, consoante já afirmamos neste trabalho, o Estado brasileiro é laico e, consequentemente, nenhuma religião poderá ser

escolhida, mas todas elas deverão ser respeitadas. O intuito desta imunidade é justamente proteger e garantir a livre manifestação da religiosidade.

Retomando a classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes aqui adotada, infere-se que as imunidades constituem espécies destes direitos, estando relacionadas à liberdade. No caso da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, especificamente ao direito de liberdade de consciência, crença e culto, o qual já foi explanado.

Ademais, de acordo com o exposto no item anterior, foi possível perceber que o próprio STF admite a existência dos direitos fundamentais dos contribuintes, que são, inclusive, garantias individuais com força de cláusulas pétreas. Dentre estas garantias, incluem-se as imunidades tributárias constantes no art. 150 da Constituição Federal e, consequentemente, a imunidade conferida aos templos de qualquer culto. Por serem autênticas garantias, são inalteráveis por meio de emenda constitucional. Essa noção constitui verdadeira revolução no Direito Tributário, que possui íntima relação com os direitos fundamentais. É possível inferir, portanto, que a interpretação conferida pelo Supremo à imunidade tributária dos templos de qualquer culto tem se mostrado, até certo ponto, extensiva, sem, no entanto, perder sua essência, qual seja, a de proteger e realizar a liberdade religiosa.

Ante o exposto, podemos afirmar que, ao viabilizar o direito à liberdade religiosa, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto funciona como autêntico direito fundamental do contribuinte, sendo dotado, portanto, de todas as características que são próprias à espécie. E, mais, esta imunidade também constitui direito fundamental do cidadão, tanto em vista que existe em função da liberdade de religião, que vale para toda a sociedade.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, é possível concluir que os direitos fundamentais constituem a base axiológica do ordenamento jurídico, referindo-se aos princípios positivados que sintetizam a percepção do mundo e confirmam a ideologia política de cada ordenamento. Em tempos de pós-positivismo, esses direitos têm recebido cada vez mais atenção, tendo em vista que veiculam preceitos morais. Isso decorreu, sobretudo, do fenômeno da constitucionalização do Direito. Desta forma, seria praticamente impossível que tal acontecimento não influenciasse também o Direito Tributário. Desta forma, passou a existir uma crescente inter-relação entre direitos fundamentais e tributação.

Foi possível concluir, ainda, que a liberdade religiosa, a qual é um importante direito fundamental conferido expressamente pela Constituição Federal de 1988, compreende a

liberdade de consciência, de crença, de culto e de organização religiosa. Ao longo do trabalho, todos estes elementos foram conceituados.

Concluímos, ademais, que existem autênticos direitos fundamentais dos contribuintes, os quais se encontram previstos na Constituição Federal, tais como as imunidades e os princípios tributários, que constituem verdadeiras cláusulas pétreas, posto que são garantias individuais. Apresentou-se, inclusive, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal corroborando com esta tese. Por fim, elucidamos que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto também constitui um importante direito fundamental do contribuinte e do próprio cidadão, tendo em vista que viabiliza e efetiva a liberdade religiosa no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Fabiana. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. *In: Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, nº 6, pp. 43-63, jul./dez. 2010.

ÁVILA, Humberto. Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação. *In: Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 1, nº 1, pp. 87-99, jan./jun. 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____ ; MEYER-PFLUG, Samantha. Do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, ano 09, nº 36, pp. 107-114, jul/set. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 mar. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Agravo Regimental nº 389/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 12 mar. 2015.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

GARCIA, Maria. Fundamentalidade e direitos fundamentais: o §2º do art. 5º da CF/1988. Direitos humanos e direitos e garantias fundamentais. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, ano 17, nº 67, pp. 244-257, abr/jun. 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direitos Fundamentais do Contribuinte. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Direitos Fundamentais do Contribuinte.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 482-503.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar.** Recife: Nossa Livraria, 2005.

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de Interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais. *In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre: Magister, nº 33, pp. 19-53, jul./ago. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias, Cláusulas Pétreas Constitucionais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 116, p. 181-185, maio 2005.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma Pesquisa. *In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ.* São Paulo: Saraiva, 2012, p 15-26.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. E-Book. ISBN 978-85-02-21875-8.

NETO, Jayme Weingartner. Art. 5º, VI a VIII. *In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil.* São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. E-Book. ISBN 978-85-02-21263-3.

REIS, Ana Maria Ribeiro dos. A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos. *In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ.* São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53-75.

_____. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade.** Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), Brasília, 2009.

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

ROTHENBURG, Walter Claudius. Direitos fundamentais e suas características. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, ano 8, nº 30, pp. 146-158, jan/mar. 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** 4^a ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Direitos Fundamentais do Contribuinte.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 451-481.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros, 2005 e 2006.

TORRES, Héleno. Art. 150, VI, “b”. *In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil.* São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. E-Book. ISBN 978-85-02-21263-3.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** (os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v.3, 1999.