



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO TRIBUTÁRIO

LAÍS MÁRIA PASSOS BATISTA DA CRUZ

**O DESVIO DA FINALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Salvador
2018

LAÍS MÁRIA PASSOS BATISTA DA CRUZ

**O DESVIO DA FINALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e
Gestão, como requisito parcial para a obtenção de grau de
Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2018

LAÍS MÁRIA PASSOS BATISTA DA CRUZ

**O DESVIO DA FINALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2018

Dedico este trabalho a todos aqueles que me apoiaram e me incentivaram a ao longo desta e tantas outras caminhadas, em especial aos meus pais pela compreensão e carinho que sempre me incentivam.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sabedoria e proteção.

Aos meus pais, Antônio Carlos e Etelvina, aos quais eu serei eternamente grata, não apenas pela vida, mas por todo estímulo, dedicação e amor, somatórios exclusivos para a formação do meu caráter e crescimento profissional. Serei eternamente grata por sempre estarem do meu lado permitindo-me sonhar e tendo paciência comigo.

A minha irmã, Lorena Maria, pelo amor, carinho, e suas palavras positivas.

Ao amor imensurável de minha avó, Alzerina. Seu cuidado comigo é ímpar.

A Luciana pela dedicação e cuidado.

A Laion pela companhia, paciência, compreensão e apoio na realização deste trabalho.

Aos professores da graduação por todo ensinamento e compartilhamento de experiências.

Aos mestres e especialistas da pós-graduação, *lato sensu* em Direito Tributário, pela Faculdade Baiana de Direito, agradeço pela presteza em levar seus conhecimentos, específico, para sala de aula. Seus ensinamentos contribuíram para a visão crítica, na construção desta pesquisa.

Por fim, agradeço a todos, que de forma ímpar ou par estiveram presentes durante esta jornada, cada um de vocês trouxeram até a mim incentivos para perseverar na confecção deste trabalho.

“A religião não é apenas um sistema de ideias, ela é antes de tudo um sistema de forças”.

(Emile Durkheim)

RESUMO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 concedeu tratamento privilegiado para as entidades religiosas, no que tange a exoneração fiscal. O presente trabalho objetiva analisar o desvio da finalidade da imunidade tributária, para os templos de qualquer culto, patrimônio, renda e serviços, relacionados com a finalidade da entidade religiosa. Para o aporte teórico e distribuição sistemática em capítulos, foi consultada literatura da área, que proporcionou subsídios para fazer as abordagens. No segundo capítulo é feita uma abordagem sobre a origem e conceito de laicidade, uma análise sobre a compressão da liberdade religiosa e estado laico. O terceiro capítulo aborda as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como trata sobre os princípios da atividade econômica que influenciam essa limitação. No quarto capítulo, as discussões abordam os conceitos de imunidade, sua dessemelhança com a isenção e não-incidência, a classificação da imunidade tributária em observância aos valores constitucionais, e a imunidade tributária dos templos religiosos. O quinto e último capítulo, discorre sobre a finalidade da norma imunizante concedida aos templos de qualquer culto, atentando-se para a extensão do conceito de templo, bem como a interpretação feita sobre patrimônio, renda e serviços que estejam relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa, neste mesmo capítulo apresenta posicionamentos jurisprudenciais para, compreender o desvio dessa imunidade. A pesquisa possibilitou a compreensão de que casos de desvio de finalidade negam o dispositivo constitucional da norma imunizadora, afronta o Sistema Tributário Nacional e causam prejuízos aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência da atividade econômica.

Palavras-chave: Laicidade; Princípios; Imunidade tributária; Templos de qualquer culto; Desvio de finalidade.

ABSTRACT

The Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 gave privileged treatment to religious entities, regarding the tax exemption. The present work aims to analyze the deviation of the purpose of tax immunity, for the temples of any cult, patrimony, income and services, related to the purpose of the religious entity. For the theoretical contribution and systematic distribution in chapters, it was consulted the literature of the area, which provided subsidies to make the approaches. In the second chapter it's done an approach about on the origin and concept of secularity, an analysis on the compression of religious freedom and lay state. The third chapter addresses constitutional limitations to the power to tax, as well as deals with the principles of economic activity that influence this limitation. In the fourth chapter, the discussions address the concepts of immunity, its dissimilarity with exemption and non-occurrence, the classification of tax immunity in observance of constitutional values, and the tax immunity of religious temples. The fifth and last chapter discusses the purpose of the immunizing standard granted to the temples of any cult, taking into account the extension of the concept of temple, as well as the interpretation of patrimony, income and services that are related to the essential purpose of the temple, religious entity, in this same chapter presents jurisprudential positions to understand the deviation of this immunity. The research done was possible to understand that the cases of misuse of purpose deny the constitutional device of the immunizing standard, it defies the National Tax System and damages the principles of free initiative and free competition of economic activity.

Key words: Secular state; Principles; Tax immunity; Temples of any cult; Deviation of purpose.

LISTA DE ABREVIATURAS

art.	Artigo
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal

LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 1: Distribuição percentual da população, por grupos de religião – Brasil 2000/2010 (2010).

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 O ESTADO LAICO DE DIREITO.....	15
2.1 ORIGEM E CONCEITO DE LAICIDADE	15
2.2 COMPREENSÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA E O ESTADO LAICO	22
3 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	30
3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	32
3.1.1 Princípio da Liberdade Religiosa	37
3.1.2 Princípio da Liberdade de Iniciativa	39
3.1.3 Princípio da Livre Concorrência.....	42
4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	46
4.1 CONCEITUAÇÃO	46
4.2 DESSEMELHANÇA ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA.....	51
4.3 ABRANGÊNCIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS E ESPECÍFICAS	56
4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	59
5 FINALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	65
5.1 A FINALIDADE ESSENCIAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	65
5.2 O DESVIO DA FINALIDADE DA IMUNIDADE SOBRE OS TEMPLOS	70
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS	80

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem como tema o desvio da finalidade da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto. Destina-se a abordar a preocupação no que tange a esse desvio, considerando a intenção do legislador constituinte de 1988, quando concedeu a imunidade sobre os templos de qualquer culto, e a interferência desse desvio de finalidade na atividade econômica nacional.

O tema emanou de indagações relacionadas a crescente expansão das instituições religiosas instituídas no Brasil, tendo em vista que algumas dessas instituições demonstram na prática de suas atividades uma finalidade que distorce a proteção do valor constitucional teleológico. Daí a importância dessa pesquisa, para, que a sociedade tome conhecimento do amparo constitucional, no que tange a imunidade tributária dos templos religiosos.

Desta forma, o presente trabalho tem como problema analisar a finalidade da imunidade tributária para os templos de qualquer culto, para compreender a clareza do desvio desta finalidade; em virtude da expansão da norma imunizante para o patrimônio, renda e serviços, relacionados a finalidade essencial da entidade religiosa.

Nesse tocante, é importante compreender não apenas o desvio dessa finalidade como também entender que esse desvio da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto repercute no cenário econômico, se considerado o número de entidades religiosas que se vestem dessa roupagem para mascarar seus interesses financeiros, bem como tornar lícitas as práticas abusivas por ela praticada, realizar lavagem de dinheiro e proteger recursos que são frutos do patrimônio, renda e serviços ilícitos.

Por essa razão será necessário estudar a relação do Sistema Tributário Nacional com a Ordem Econômica Nacional, no que tange aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, e atentar-se para a concepção de que normas de tributação também influenciam na regulação e no desenvolvimento do mercado econômico.

O caminho para a ampliação do conhecimento acerca deste trabalho compreende uma análise crítica sobre o conceito de determinadas etimologias, a fim de superar a aparência que decorre da observação e curiosidade para melhor averiguação dos fatos que desejam ser compreendidos.

Assim, esse trabalho monográfico tem como objetivo geral compreender o desvio da finalidade da norma imunizante concedida para as entidades religiosas, para tornar límpido o reflexo desse desvio na relação entre o Sistema Tributário Nacional e a Ordem Econômica Nacional. E, como objetivos específicos: descrever o peso da carga axiológica do princípio da

liberdade religiosa; refletir sobre a finalidade da imunidade tributária para os templos de qualquer culto e identificar o desvio da finalidade da imunidade tributária concedida aos templos religiosos.

Essa pesquisa apresenta duas hipóteses, sendo elas: 1) Os templos religiosos podem causar prejuízos ao mercado econômico ao gozar da imunidade tributária. 2) Existem previsões de mecanismos legais que definem critérios para os templos religiosos gozarem da imunidade tributária.

A metodologia utilizada nesse estudo é de cunho exploratório e descritivo, ou seja, uma pesquisa de abordagem com referencial bibliográfico, documental e jurisprudencial sobre o tema em questão.

Para uma abordagem clara sobre o tema, foi necessário estruturar o trabalho em cinco capítulos. Sendo o primeiro capítulo destinado à introdução; o segundo, terceiro e quarto tratam inicialmente de abordar as premissas necessárias para compreender o tema e o quinto capítulo enfatiza o tema de forma específica e aprofundada.

No segundo capítulo é feita uma abordagem para compreender a origem e o conceito de laicidade, discorrendo sobre os privilégios da liberdade religiosa consagrada no hodierno ordenamento jurídico brasileiro, percorrendo pela compreensão da liberdade religiosa e o Estado laico.

No terceiro capítulo discorre sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, compreendendo a limitação das Administrações Fazendárias - União, Estado, Distrito Federal e Municípios -, de exercerem seu poder de tributar em observância a proteção dada aos contribuintes, preservação e manutenção da liberdade religiosa (arrolada no art. 5º, da CRFB/88), bem como destaca os princípios da atividade econômica, que conferem maior influência na limitação ao poder de tributar.

O quarto capítulo aborda sobre as imunidades tributárias e as limitações ao poder de tributar, compreendendo os conceitos doutrinários sobre a imunidade tributária; a dessemelhança entre imunidade, isenção e não incidência; abrange a classificação da imunidade tributária - genérica e específica -, conforme os valores constitucionais e adentra na imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, definindo o conceito de templo e culto, bem como a permissível concessão da extensão da imunidade.

Depois de discorrido sobre as premissas de extrema importância para abordagem do tema, é apresentado no quinto e último capítulo, o tema que explana todo o estudo, o desvio da finalidade da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto.

Neste capítulo, discorre-se ainda sobre a finalidade desta imunidade e a importância de interpretar o gozo de sua extensão para o patrimônio, renda e serviços, relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa. Faz-se também apresentação e posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários que reconhecem a extensão da norma imunizante (religiosa) e o desvio de sua finalidade; demonstra a tramitação de projetos de lei acerca da matéria, a fim abordar toda a cronologia estudada, para clarear a identificação do desvio da finalidade da imunidade concedida para as entidades religiosas (templo, patrimônio, rendas e serviços).

2 O ESTADO LAICO DE DIREITO

Para compreender a origem da laicidade e seu conceito, faz-se necessário discorrer sobre alguns pontos que demonstram as participações e alterações sofridas pela sociedade com o passar dos tempos, para que a laicidade fosse alcançada, bem como os privilégios que foram assegurados com as evoluções do ordenamento jurídico brasileiro, para a formação de um Estado Laico.

Assim, ainda que de forma paulatina atentando-se para a separação histórica entre Igreja e Estado, trouxe a contemporânea Constituição da República Federativa do Brasil, no artigo 5º, incisos VI, VII e VIII - Dos Direitos e Garantias Fundamentais - a liberdade de consciência e de crença, livre exercício dos cultos religiosos, a prestação de assistência religiosa, dentre outros.

2.1 ORIGEM E CONCEITO DE LAICIDADE

A laicidade é identificada no preâmbulo da Carta Magna, quando os legisladores constituintes fizeram menção a Deus como ser protetor, para promulgar a Constituição da República Federativa do Brasil. Todavia, a referida menção no preâmbulo do texto constitucional não aborda um direcionamento ou religião específica no país, pois como explica Eduardo Sabbag:

O fato de sermos um Estado laico não significa que deixamos de ser “teístas”. Como é sabido, o Brasil é laico e teísta. É que o próprio “preâmbulo” do texto constitucional faz menção à “proteção de Deus” sobre os representantes do povo brasileiro, nossos legisladores constituintes, indicando que estes partiram da premissa de que um Ser Supremo existe, sem que isso significasse uma reaproximação do Estado com a Igreja, nem mesmo com uma específica religião [...].¹

Esclarece Alexandre de Moraes² nos dizeres de Juan Bautista Alberdi que “(...) o preâmbulo deve sintetizar sumariamente os grandes fins da Constituição, servindo de fonte interpretativa para dissipar as obscuridades das questões práticas e de rumo para a atividade política do governo”. Portanto, o preâmbulo segundo Alexandre Moraes:

(...) por não ser norma constitucional, não poderá prevalecer contra texto expresso da Constituição Federal, e tampouco poderá ser paradigma comparativo para declaração de inconstitucionalidade, porém, por traçar as diretrizes políticas

¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 343.

² ALBERDI Juan Bautista apud MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 18.

filosóficas e ideológicas da Constituição, será uma de suas linhas mestras interpretativas.³

Neste sentido, apesar da expressão estado laico não ser mencionada explicitamente na Constituição da República Federativa do Brasil, pode-se compreender após interpretação ao artigo 19, inciso I, da CRFB/88⁴ que o Brasil é um país laico, em razão da vedação imposta no referido dispositivo no que diz respeito a cultos religiosos ou igrejas no país.

Para que o Brasil pudesse ser considerado um país laico, foi necessário que a sua Constituição atravessasse influências advindas das tendências religiosas, culturais, contextos sociais e políticos, bem como econômicas. No campo da história os direitos resultaram de movimentos sociais revolucionários, decorrentes de fortes influências sociológicas e filosóficas, na tentativa de romper os tratamentos diferenciados impostos na sociedade.

Inicialmente, a verificação desses direitos surgiu, no século XVIII com o Iluminismo, movimento filosófico centrado na intelectualidade e racionalismo. O Iluminismo, também conhecido como o Século das Luzes, pregava a razão, buscava alcançar a liberdade do pensamento do homem, sua valorização, enquanto ser com raciocínio voltado para condição medieval e com dogmas relacionados a preceitos da igreja católica, e fazia fortes críticas a religião. Voltaire foi um dos iluministas francês que merece destaque a esse período, pois fazia severas críticas a igreja católica e ao clero, era defensor radical da liberdade de expressão e igualdade jurídica.

Assim, o Iluminismo influenciou no nascimento de outros movimentos sociais, tais como a Revolução Francesa, na independência das Colônias Americanas, inclusive no Brasil, com a Inconfidência Mineira. Portanto, a formação dos direitos assegurados na Constituição Federativa Brasileira de 1988 foram consagrados após sucessivas evoluções constitucionais decorrentes de avanços da ordem social, cultural, econômica e política, que empossou a norma constitucional de valores axiológicos.

No período do Brasil Imperial, a crença foi recepcionada pelo artigo 5º, da Constituição Política do Império do Brasil - Carta de Lei de 1824 -, onde ficou registrada a continuidade da “Religião Catholica Apostolica Romana” como a “Religião do Império”, quando assim instituiu:

³ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 18

⁴ 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 [...].

Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fôrma alguma exterior do Templo.

A expressão “continuará” remonta e reafirma o período colonial vivido no Brasil, em que as terras brasileiras eram demarcadas pela Coroa Portuguesa com a união da Igreja Apostólica Romana, pois como afirma José Romeu “(...) os reis portugueses detinham o direito do padroado, que era a prerrogativa de nomear autoridades eclesiásticas, controlando a Igreja Católica e todo seu patrimônio e renda”⁵.

De forma curiosa, indicou expressamente o primeiro documento constitucional do Brasil - Constituição Política do Império de 1824 - que “outras Religiões” seriam permitidas, sem que pudessem externalizar de forma alguma o seu templo, ou seja, era defeso as religiões que diferiam do catolicismo a praticar seus cultos em ambientes externos, tendo em vista que o catolicismo, na época, era a “Religião do Império” oficializada no Brasil.

A doutrina de Eduardo Sabbag enfatiza o prestígio⁶ do Brasil Imperial pela religião católica, onde se tinha a concessão de direitos especiais, em desfavor das demais, ou seja, a Igreja Católica Apostólica Romana além de ter sido a religião oficial do Brasil no período imperial, gozava de benefícios que não poderiam ser concedidos as outras religiões da época.

A verificação desse prestígio ao catolicismo na Carta de Lei de 1824, pode ser visto também na redação dos artigos 95, 103, 106, 127, 141, e 179 quando preceituam sobre os direitos políticos; a mantenedora “Religião Catholica Apostólica Romana” presente no juramento solene pelo “Chefe do Poder Executivo”, o “Herdeiro presumptivo do Império”, os “Conselheiros de Estado”, e o “Regente” e a “Regencia”. Todavia, apesar da forma conservadora, a Constituição de 1824 não permitia que ninguém fosse perseguido em razão da religião, desde que respeitasse o “Estado” e não ofendesse a “Moral Pública”, é o que se depreende da leitura desses dispositivos na Carta de Lei de 1824:

Art. 95. Todos os que podem ser Eleitores, abeis para serem nomeados Deputados.
 Exceptuam-se
 I. Os que não tiverem quatrocentos mil réis de renda liquida, na fôrma dos Arts. 92 e 94.
 II. Os Estrangeiros naturalizados.
 III. Os que não professarem a Religião do Estado.
 [...]
 Art. 103 - O Imperador antes do ser aclamado prestará nas mãos do Presidente do Senado, reunidas as duas Camaras, o seguinte Juramento - Juro manter a Religião Catholica Apostolica Romana, a integridade, e indivisibilidade do Imperio; observar,

⁵ SILVA, José Romeu da. Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, 2017, p. 16.

⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 344.

e fazer observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e mais Leis do Imperio, e prover ao bem geral do Brazil, quanto em mim couber.

[...]

Art. 106 - O Herdeiro presumptivo, em completando quatorze annos de idade, prestará nas mãos do Presidente do Senado, reunidas as duas Camaras, o seguinte Juramento - Juro manter a Religião Catholica Apostolica Romana, observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e ser obediente ás Leis, e ao Imperador.

[...]

Art. 127. Tanto o Regente, como a Regencia prestará o Juramento mencionado no Art. 103, acrescentando a clausula de fidelidade na Imperador, e de lhe entregar o Governo, logo que elle chegue á maioridade, ou cessar o seu impedimento.

[...]

Art. 141. Os Conselheiros de Estado, antes de tomarem posse, prestarão juramento nas mãos do Imperador de - manter a Religião Catholica Apostolica Romana; observar a Constituição, e ás Leis; ser fieis ao Imperador; aconselhal-o segundo suas consciencias, attendendo sómente ao bem da Nação.

[...]

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

[...]

V. Ninguem póde ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não offenda a Moral Publica.

[...]

Logo, o cenário de imposições da laicidade na época do Brasil imperial, encontrava-se sob o influxo da Igreja Católica. Assim sendo, a relação da igreja com a coroa além de direta, possuía características determinantes para o campo econômico, político e social da época. Fábio Leite quando explicar sobre as dificuldades⁷ que os protestantes encontraram para professar sua crença, aduz que elas estariam mais relacionadas ao clero e a Igreja católica que ao Governo, pois na época este não se opôs aos exercícios de cultos religiosos com doutrina contrária ou diferente ao catolicismo.

Com a publicação do Decreto Federal nº 119-A, de 07 de janeiro de 1980, a realidade acima mencionada passou a sofrer alterações. Pois, esta obediência de manter o catolicismo como religião oficial passar a ser extirpada, quando este Decreto surge como um divisor da relação existente entre Estado e Igreja, e um símbolo para a permissão da liberdade da crença e culto. O referido Decreto proibiu a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagrando ainda a plena liberdade de cultos, extinguindo o padroado e, estabeleceu outras providências sobre o tema.

Após a proclamação da República, ficou sustentando na segunda constituição brasileira, promulgada pelo Congresso Constituinte em 1891 - Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 -, que o catolicismo não mais permanecia como a religião

⁷ LEITE, Fábio Carvalho. O laicismo e outros exageros sobre a primeira república no Brasil, 2011. *Religião e Sociedade*, Rio de Janeiro, 31(1): 32-60 (p. 35).

oficial do Brasil; pois fixou o exercício público e livre do culto para todos os indivíduos e confissões religiosas, conforme se depreende da leitura do artigo § 3º, do art. 72:

Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 3º Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.

[...]

José Romeu quando trata sobre a independência entre o Estado e a Igreja fala que “A independência total entre o Estado e a Igreja marcou a tônica da Constituição de 1891. O objetivo era a aniquilação do apoio do catolicismo ao Estado Monárquico e a busca do exercício do poder estatal sem a interferência da Igreja Católica”⁸.

Com a proclamação da República, o Brasil passou a ser um Estado laico⁹, deixando de se obrigar com maior proteção e favoritismo a religião católica. Característica marcante para obediência e respeito a laicidade, conquistando o espaço para a liberdade religiosa, aniquilando a relação existente entre Estado e Igreja. Portanto, o triunfo para o descomedido encontro de religiosos em locais externo, para exercício do culto, originou-se com a publicação do decreto federal já mencionado e, foi prestigiada pela Constituição de 1891; fato este que não era consentido pela anterior Constituição outorgada.

Além do avanço referente ao exercício público e livre do culto, a referida Constituição de 1891, vetou aos Estados como a União em seu inciso II, artigo 11 a “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”. Cabe ressaltar, como bem salienta Roque Antonio Carraza que:

Com a proclamação da República, que se inspirou no *Positivismo* de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado, que se tornou laico, deixando de privilegiar qualquer religião, ainda que majoritária; pelo contrário, passou a aceitar todas elas, a começar pelas minoritárias.¹⁰

⁸ SILVA, José Romeu da. Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, 2017, p. 20.

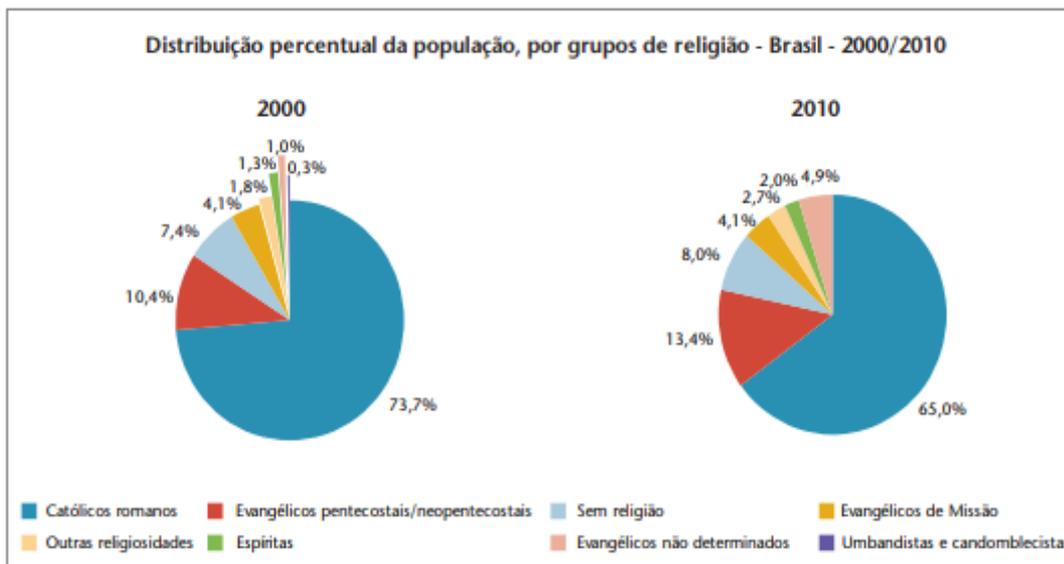
⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 345.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 897.

Após a promulgação da Constituição de 1891, a liberdade de crença e a permissão ao exercício livre de cultos religiosos continuam mantidas no país, nos termos das garantias e direitos fundamentais prevista na Constituição republicana de 1988.

Importante, também registrar que, bem como a conquista do estado laico no Brasil, a imunidade tributária para os templos de qualquer culto originou de forma paulatina. Sendo assim, cada Constituição Federal Brasileira, anterior a atual Carta Magna contribuiu com seus dispositivos para a realidade da imunidade tributária dos templos identificada na alínea ‘b’, do inciso VI, do art. 150, da CRFB/88.

Em sintonia com a permissiva liberdade religiosa no Brasil, outras religiões têm sido cultuadas no país, sem que sobre elas possam existir qualquer tipo de privilégio, de modo que não se permite a criação de hierarquia religiosa. Neste sentido, com a origem e permissão constitucional da laicidade, no Brasil, a distribuição de diversas crenças no país identificou um número decrescente de religiosos católicos romanos, conforme se verifica no gráfico abaixo:



Fonte: IBGE, atlas do censo demográfico 2010.

Portanto, considerando as evoluções constitucionais brasileira, pode assim compreender a garantia do estado laico em observância ao tratamento dado pelo constituinte para os direitos e garantias fundamentais, que alcançou a liberdade de crença, culto e organização religiosa; e, por conseguinte, conceituar a laicidade, para uma compreensão mais abrangente sobre a importância da laicidade no seio da sociedade e Estado.

Segundo, o dicionário da língua portuguesa, Houaiss, laicidade significa “qualidade do que é laico, leigo; separação entre instituição religiosa e governamental em uma sociedade”¹¹.

Nos dizeres de Bruno Loyola em sua dissertação de mestrado, a laicidade é “entendida como sendo a ruptura do Estado com um determinado modelo religioso [...]”¹². Essa ruptura apontada pelo autor identifica não apenas a neutralidade que deve pertencer ao estado laico, mais como também a proteção que deve ser garantida à sociedade ao separar as decisões do Estado com a igreja.

Elucida ainda Bruno Loyola que a influência dos princípios liberdade e igualdade está na democracia, pois esta é a sustentação¹³ destes princípios. Neste sentido, Bruno Loyola define que:

(...) a liberdade religiosa e a democracia são elementos que não podem sofrer ruptura na sua ligação, pois dessa forma se abriria espaço para o aparecimento de ditaduras, poderes autoritários ou ao menos imposição de uma maioria sobre uma minoria sobre o tema religioso.¹⁴

Christiane Gomes e Flávio Barbosa tratando sobre o assunto explicam que:

O laicismo e a laicidade almejam, por definição etimológica e histórica dos termos, a construção de uma sociedade em que qualquer grupo social de aspiração dominante, tenha ele a matriz étnica que tiver (histórica, rácica, religiosa, lingüística, estética, econômica, etc.), não possa se impor, autoritária, totalitariamente ou autocraticamente aos demais elementos que a integram; uma sociedade onde se constitua um espaço público que efetivamente pertença a todos os indivíduos que nela convivem, quer os que nela nasceram, que os que a ela entretanto se arrimaram; sem exceção, todos são isentos de constrangimentos autoritários de tipo identitário; uma sociedade livre, aberta e inclusiva.¹⁵

Portanto, a concepção de laicidade no Brasil originou-se de evoluções constitucionais e conquistou espaço na Carta Magna contemporânea como garantia e direito fundamental, mediante interpretação da norma constitucional, bem como do preâmbulo deste.

Todavia, a liberdade como bem esclarece o doutrinador José Afonso da Silva em sua obra Curso de Direito Constitucional Positivo, compreende três formas de expressão¹⁶ que

¹¹ HOUAISS. Dicionário da língua portuguesa. 2ª ed. revista e aumentada. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014, p. 445.

¹² CARO, Bruno Loyola Del. A laicidade no Estado Brasileiro, a Liberdade e a Imunidade Tributária dos Templo, 2014, p. 13.

¹³ Ibidem, p. 13.

¹⁴ Ibidem, p. 13.

¹⁵ GOMES, Christiane Teixeira. FILHO, Flávio Barbosa Lins. Estado laico – da origem do laicismo à atualidade brasileira, p. 1219-1228 (p. 1220, sic).

¹⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 250.

não se confundem, e que estão garantidas na Constituição, quais sejam: a liberdade de crença; a liberdade de culto; e por último, mas não menos importante, a liberdade de organização religiosa. Assim sendo, para o autor, elas são compreendidas na seguinte forma de expressão:

- (a) Liberdade de crença: a Constituição de 1967/1969 não previa a liberdade crença em si, mas apenas a liberdade de consciência e, na mesma provisão, assegurava aos crentes o exercício dos cultos religiosos (art. 153, § 5º). Então, a liberdade de crença era garantida como simples forma de liberdade de consciência. A Constituição de 1988 voltou à tradição da Constituição de 1946, declarando inviolável a liberdade de consciência e de crença (art. 5º, VI), e logo no inciso VIII estatuí que ninguém será privado de seus direitos por motivo de crença religiosa.
[...]
- (b) Liberdade de culto: a religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é simples adoração a Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida. Na síntese de Pontes de Miranda: “Compreendem-se na liberdade de culto a de orar e a de praticar os atos próprios das manifestações exteriores em casa ou em público, bem como a de recebimento de contribuições para isso”. A Constituição do Império não reconhecia a liberdade de culto com essa extensão para todas as religiões, mas somente para a católica, que era a religião oficial do Império. As outras eram toleradas apenas “com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de Templo” (art. 5º).
[...]
- (c) Liberdade de organização religiosa: essa liberdade diz respeito à possibilidade de estabelecimento e organização das igrejas e suas relações com o Estado.¹⁷

O conceito de laicidade está muito além do que somente uma separação entre o papel da religião e do Estado, implica¹⁸ dizer que, em caso de existência de privilégios, todos os templos devem dele desfrutar, bem como garantir o respeito dos agnósticos, os que não professam de nenhuma fé.

Por fim, a laicidade é a independência da relação entre o Estado e a Igreja, de modo que nenhum dos dois possam estabelecer ou mesmo exercer influência um sobre o outro, nem mesmo privilégios ou benefícios diferenciados. O que permite ao indivíduo professar a sua fé ou descrença sem o que o Estado possa interferir no livre exercício desta.

2.2 COMPREENSÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA E O ESTADO LAICO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 destina o Título II para tratar dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo I dos Direitos e Deveres Individuais e

¹⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 250 – 252.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 345.

Coletivos. Ao tratar sobre direitos e garantias fundamentais, dispõe sobre liberdade religiosa, quando enfatiza o seguinte:

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

[...]

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.

[...]

Com efeito de assegurar a permanência dos direitos e garantias individuais, a exemplo dos referentes a liberdade religiosa, de modo a inviabilizar o regresso do valor jurídico-político, a Carta Magna, assegura mediante dispositivo constitucional que não será permitido a alteração em seu texto:

Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4.º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV – os direitos e garantias individuais.

[...]

Neste sentido, ao tratar sobre valor jurídico-político que não poderá ser objeto de alteração no dispositivo constitucional, Paulo de Barros afirma:

Nossa Constituição é da categoria das rígidas, o que significa dizer que para sua alteração existe um procedimento mais solene e complexo do que o exigido para a elaboração das leis ordinárias. Os quatro plexos normativos de que já falamos – o sistema nacional, o sistema federado, os sistemas estaduais e os sistemas municipais – estão racionalmente determinados na Carta Magna brasileira, que consagra a Federação; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, I a IV), como valores jurídico-políticos intangíveis.¹⁹

Quando trata sobre a liberdade religiosa, como exposto anteriormente, ainda que no preâmbulo do contemporâneo texto constitucional os constituintes tenham invocado a

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 165.

“proteção de Deus”, o Brasil é um país não confessional²⁰, como bem afirmou Carraza, Todavia, esta invocação divina no preâmbulo da Carta Magna em nada se assemelha a uma determinada e específica crença religiosa para o Estado brasileiro.

Destarte, a expressão “proteção de Deus” no preâmbulo constitucional não caracteriza como divindade única e específica; o contrário, a referida expressão torna incontestável a presença liberdade religiosa no Estado, configurando-o como laico, garantindo a todos que nenhuma perseguição decorrente de sua opção, será permitida. De modo, que a todo cidadão brasileiro é garantido o direito de professar a sua fé, independente da faculdade religiosa, ou caso opte por não ter nenhuma, possui o direito de ser conhecido como ateu, por não ter nenhuma crença em ser divino, de ser agnóstico por não crer nem negar a existência de um ser divino, ou por fim, ser conhecido como deísta, pelo fato de crer na figura divina, mas não aceita ou não professa nenhuma religião.

O Brasil é um estado laico, o que significa dizer que todas as religiões professadas no território brasileiro são dignas de respeito ainda que suas doutrinas, fieis e convicções se mantenham equidistante uma das outras, para que seja opcional a prática e exercícios de cultos ou que se quer sejam praticados, considerando a escolha de não professar nenhuma fé. Para, demonstrar a liberdade religiosa no estado brasileiro, Eduardo Sabbag utiliza a expressão “*Entre nós, brasileiros: crer ou não crer... eis a ‘opção’!*”²¹. Desta maneira, fica claro que além do respeito que deve existir de uma religião para com a outra, torna-se imperioso a participação do estado para a garantia e manutenção desse direito.

Para melhor compreensão sobre a liberdade religiosa e o estado laico, ou seja, a participação do estado laico para a permanência da liberdade religiosa, perfaz necessário frisar a importância da tolerância das religiões pelo Estado, bem como a garantia de que todas as religiões reconhecidas, não possam sofrer gravames fiscais, conforme será explanado nos próximos capítulos.

A ideia de tolerância religiosa pelo Estado, relaciona-se com a moral, bons costumes e segurança nacional, bem como a importância da legitimidade religiosa. De acordo com a doutrina de Roque Carraza:

Evidentemente, o Estado tolera as religiões que não ofendam nem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que toda religião é legítima – presunção, esta, que só cede passo diante da inequívoca prova em contrário, a ser produzida pelo Estado,

²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 897.

²¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 346.

perante o Poder Judiciário, assegurado à Igreja o exercício de seu direito constitucional à ampla defesa, com o contraditório e o devido processo legal.²²

A participação do Estado nas religiões deve, por conseguinte respeitar a neutralidade existente entre todas as religiões, com efeito de garantir a prestação da assistência religiosa, bem como a liberdade de crença e realização dos cultos, conforme assegurado na Carta Magna. Deve ainda atentar-se para a organização da sociedade e das condutas humanas.

Dessa forma, o Brasil enquanto estado laico não pode especificar ou adotar uma religião específica para os brasileiros ou exigir aos brasileiros que eles sejam adeptos de alguma crença religiosa em respeito e preservação da laicidade. Entretanto, diferente do Brasil, existem países que a Religião tem forte relação com o Estado e, profetizam de apenas uma crença, não tolerando que nenhuma outra seja professada em seu território, países que são considerados confessionais por reconhecer uma específica religião como oficial, a exemplo de países do Oriente Médio, como Irã e Iraque.

Quanto a organização da sociedade e das condutas humanas, o estado laico possui um influente papel, pois, quando o país é instituído como Estado Democrático - contemporânea realidade do Brasil-, o exercício dos direitos e da liberdade causam reflexo no seio e cenário social, principalmente quando observado que o Direito por meio do Estado alcança seus objetivos. Neste sentido, “(...) O Direito é a mais aperfeiçoada técnica de controle social, se considerarmos a Moda, a Religião e a Moral, que também são sistemas normativos, indutores e inibidores de comportamentos humanos [...]”²³.

Essa técnica de controle social pode ser identificada no texto constitucional de 1988, quando o constituinte ao dispor sobre alistamento militar obrigatório nas Forças Armadas, prevê exceção ao alistamento alegação decorrente de crença religiosa, que exima da atividade de caráter essencialmente militar; veda aos entes fazendários (União, Estados, Distrito e Municípios) instituir imposto sobre templos de qualquer culto; e dispõe sobre a religião no ensino fundamental. É o que se depreende da leitura dos seguintes dispositivos constitucionais:

Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei.

§ 1º Às Forças Armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem imperativo de consciência,

²² CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 898.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2015, p. 8.

entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar.

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

Art. 210. Serão fixados conteúdos mínimos para o ensino fundamental, de maneira a assegurar formação básica comum e respeito aos valores culturais e artísticos, nacionais e regionais.

§ 1º O ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental.

[...]

Importante ressaltar que a educação e a escola sempre sofreram interferências religiosas. Todavia, foi no início do período em que o Brasil foi “descoberto” até meados do século XIX, que essas interferências estiveram sob o domínio da Igreja Católica. Nesse contexto, o catolicismo detinha de influências não apenas políticas e econômicas, mais também no campo da educação, o que resultava na formação do caráter do indivíduo, tendo em vista as influências da fé professada pela igreja no contexto educacional.

O respeito oriundo da liberdade religiosa foi recepcionado também no Pacto de San José da Costa Rica, ratificada pelo Brasil no ano de 1992, quando institui o comprometimento dos Estados Americanos signatários a respeitar os direitos e liberdades reconhecidos na Convenção Americana de Direitos Humanos:

Artigo 1º - Obrigação de respeitar os direitos

1. Os Estados-partes nesta Convenção comprometem-se a respeitar os direitos e liberdades nela reconhecidos e a garantir seu livre e pleno exercício a toda pessoa que esteja sujeita à sua jurisdição, sem discriminação alguma, por motivo de raça, cor, sexo, idioma, religião, opiniões políticas ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, posição econômica, nascimento ou qualquer outra condição social.

[...]

Neste sentido, também dispõe a Declaração de Direitos Humanos, quando trata sobre o direito à liberdade de pensamento, consciência e religião:

Art. 18 - Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; esse direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença pelo ensino, pela prática, pelo culto em público ou em particular.

De toda sorte, o Brasil sempre sofreu por influências, ainda que como Estado deva se manter neutro face as religiões, bem como respeitá-las; considerando, que a garantia à liberdade religiosa no Brasil possui segurança jurídica de status²⁴ constitucional. Assim, as ações estatais que de forma direta ou indireta são utilizadas como apoio para as religiões transcendem os limites constitucionais, quando conferido prioridades ou benefícios que discriminem o gozo pelos mesmo direitos e benefícios para as religiões legitimadas no estado brasileiro. Nesta mesma esteira, existem ações estatais que se se exibem na doutrina até o presente momento como neutra e conservadoras.

Eduardo Sabbag na mesma linha de raciocínio explica que existem legítimas ações do Estado que dão suporte²⁵ à religião, permanecendo com a neutralidade do Estado, e que também existe ações que tendem a exceder a tutela constitucional da laicidade. Com relação as ações estatais acima, explica Sabbag que “(...) a conservação de igrejas barrocas e de monumentos sacros, distribuição de cestas básicas a pessoas carentes, programa de alfabetização de adultos, além da hipótese de feriados nacionais religiosos (Natal e Páscoa)”²⁶, são ações que mantem o limite neutro do Estado. Com relação as ações transcendem a tutela constitucional da laicidade cita o autor que:

(...) muito se tem dito sobre a presença ostensiva dos crucifixos em tribunais e órgãos públicos. Os questionamentos têm sido recorrentes. Até que ponto a legitimidade de atuação imparcial do Poder Judiciário é negativamente afetada quando os tribunais se associam a símbolos religiosos, identificando-se a credo específico? [...].²⁷

Neste sentido, os crucifixos localizados em espaços do Poder Judiciário, Legislativo e executivo, merecem destaque, pois não podem ser tratados apenas e tão somente como objetos ou artigos de enfeites. Pois, estes prestigiam dogmas religiosos específicos, contradizendo com preceitos constitucionais que possuem valores intangíveis.

Nessa linha de pensamento, quando trata sobre a presença de símbolos religiosos, explica Fábio Leite nos dizeres de Bruno Loyola que:

Deve-se compreender que a presença de símbolos religiosos em locais públicos sugere, em princípio e objetivamente, uma aproximação entre Estado e determinada religião, ou seja, entre a coisa pública e uma crença compartilhada por um grupo específico de cidadãos (seja majoritário ou minoritário). Até aí não é possível ainda

²⁴ CARO, Bruno Loyola Del. A laicidade no Estado Brasileiro, a Liberdade e a Imunidade Tributária dos Templo, p. 20.

²⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 345.

²⁶ Ibidem, p. 345.

²⁷ Ibidem, p. 345-346.

um juízo acerca da legitimidade da situação. No entanto, trata-se de um quadro já discriminatório, cuja legitimidade dependerá de alguns aspectos que assegurem a sua razoabilidade, afastando qualquer ideia de privilégio e desigualdade que caracterizem as discriminações odiosas e arbitrárias repudiadas pela ordem constitucional.²⁸

Deste modo, assim como a presença de símbolos religiosos em locais públicos, não pode o Estado brasileiro, respaldar-se na norma constitucional que faculta a matrícula no ensino religioso, impor no conteúdo programático da disciplina de cunho religioso um dogma de crença específica; considerando, a finalidade essencial do ensino público, que deve ser pautado no conhecimento histórico das origens e tradições religiosas, o que difere de um ensino com doutrina religiosa.

Outra posição influenciadora²⁹ do catolicismo no Estado brasileiro, pode ser reconhecida no acordo celebrado entre o Brasil e a Santa Fé, quando “Considerando as relações históricas entre a Igreja Católica e o Brasil e suas respectivas responsabilidades a serviço da sociedade e do bem integral da pessoa humana” resolve conservar os interesses da Igreja Católica no Brasil, país laico. A conservação desses interesses é resguardo no Decreto nº: 7.107, de 11 de fevereiro de 2010, que dispõe sobre a promulgação do acordo:

ART. 3º - A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiásticas que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras, tais como Conferência Episcopal, Províncias Eclesiásticas, Arquidioceses, Dioceses, Prelazias Territoriais ou Pessoais, Vicariatos e Prefeituras Apostólicas, Administrações Apostólicas, Administrações Apostólicas Pessoais, Missões *Sui Iuris*, Ordinariado Militar e Ordinariados para os Fiéis de Outros Ritos, Paróquias, Institutos de Vida Consagrada e Sociedades de Vida Apostólica.

§ 1º. A Igreja Católica pode livremente criar, modificar ou extinguir todas as Instituições Eclesiásticas mencionadas no *caput* deste artigo.

§ 2º. A personalidade jurídica das Instituições Eclesiásticas será reconhecida pela República Federativa do Brasil mediante a inscrição no respectivo registro do ato de criação, nos termos da legislação brasileira, vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro do ato de criação, devendo também ser averbadas todas as alterações por que passar o ato.

Desta forma, prevê o decreto a possibilidade de a Igreja Católica “criar, modificar ou extinguir todas as Instituições Eclesiásticas” que foram mencionadas no *caput* do artigo 1º, do dispositivo, bem como veda ao Poder Público negar o reconhecimento ou registro do ato de criação das “Instituições Eclesiásticas”.

²⁸ LEITE, Fábio Carvalho apud CARO, Bruno Loyola Del. Bruno Loyola Del. A laicidade no Estado Brasileiro, a Liberdade e a Imunidade Tributária dos Templo, 2014, p. 22.

²⁹ CARO, Bruno Loyola Del. Bruno Loyola Del. A laicidade no Estado Brasileiro, a Liberdade e a Imunidade Tributária dos Templo, 2014, p. 25.

Destarte, fica patente que, considerando a existência das influências da relação entre o Estado e a Igreja, torna-se possível caracterizá-los como incontendivelmente imparciais. Pois veja, se a liberdade religiosa no ordenamento jurídico brasileiro, esta pautada em um Estado Laico, é defeso ao estado priorizar crenças de cunho religioso que crie qualquer laço de benefício, preferência em detrimentos da demais existente.

3 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Preceitua a Lei Maior a competência tributária para as pessoas políticas - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - instituir tributos, bem como delimita seu campo de atuação para o exercer o poder tributar, atentando-se para a garantia dos direitos e deveres dos contribuintes.

Ricardo Lobo Torres, quando aborda o tema das limitações constitucionais ao poder de tributar, discorre em sua doutrina que:

O poder financeiro ou soberania financeira do Estado, pois radica no próprio art. 5º da CF, ou seja, no direito de propriedade. A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento.

O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.³⁰

Para melhor compreensão sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, se faz necessário conceituar a expressão “poder”. Explica Eduardo Sabbag que “(...) o *poder*, imanente às organizações sociais, desdobrar-se-á na interação de vontades, com a prevalência de uma sobre outra. Em outras palavras, o exercente do poder impõe sua vontade a outrem – o subordinado ao poder -, exigindo-lhe dado comportamento”³¹.

Neste sentido, como bem preceitua Hugo de Brito³² o Estado é uma entidade soberana que possui o poder de governar no plano nacional todos os indivíduos, desde que presentes em seu território. Por essa razão a vontade e interesses da soberania estadual apresenta-se com superioridade face às vontades individuais na ordem interna. Todavia, para que o Estado possa exercer sua soberania, torna-se necessário a instituição de tributos, para provê-lo de recursos financeiros. Assim sendo, o poder de tributar pode ser verificado como parte da soberania do Estado.

Por conseguinte, tendo em vista a soberania do Estado face ao contribuinte, que custeia suas atividades, é necessário frisar sobre a explicação dada por Hugo de Brito, ao aduzir sobre a importância de observar a relação de tributação, ao considerar que esta não seja simplesmente uma relação de poder, quando assevera que:

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2013. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 63-64.

³¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 58.

³² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. Rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 32-33.

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridade ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.³³

Desta maneira, percebe-se que a instituição de tributos não pode ser considerada uma simples relação de poder, e, sim uma relação jurídica. Principalmente quando considerada a ideia de que o Brasil é um Estado Democrático de Direito e que a soberania conforme previsão constitucional é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (inciso I, do art. 1º)³⁴.

Por essa razão, é importante ressaltar que o poder de tributar não pode ser exercido de forma arbitrária aos interesses da administração pública. Ao contrário, deve o poder público atentar-se para as limitações constitucionais ao poder de tributar, criadas pelo constituinte no Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, com título específico na Seção II Das Limitações do Poder de Tributar (art. 150 a 152), para, proteger os direitos e deveres do contribuinte dos tributos instituídos pelo Estado. E, em consideração a natureza dessas limitações, se faz necessário a previsão na norma constitucional sobre toda e qualquer alteração que discuta sobre a limitação do poder de tributar.

Vale ressaltar neste momento, a previsão constitucional para regular sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, matéria reservada a lei complementar, conforme se depreende da leitura do inciso II, do art. 146, da CRFB/88³⁵. Entretanto, ainda que possam ser editadas leis complementares para dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, não podem elas recepcionar conteúdos principiológico que tendem a regredir ou invalidar aqueles que já tenham sido apreciadas na Lei Maior, que gozam de proteção.

As limitações ao poder de tributar são também identificadas na relação entre o Sistema Tributário e a Ordem Econômica, pois esta deve ser assegurada pelo Estado, para garantir que não possa haver arbitrariedade por parte dos agentes econômicos. Neste sentido as normas

³³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. Rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 33.

³⁴ Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania [...].

³⁵ Art. 146 – Cabe à lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar [...].

tributárias visam também promover a regulação do sistema de mercado, considerando a neutralidade da carga fiscal para a natureza jurídica específica dos produtos.

Assim, para parte da corrente doutrinária, as limitações constitucionais ao poder de tributar contemplam basicamente as limitações verificadas nas imunidades tributárias, os limites que podem ser identificados nos princípios constitucionais tributários, que dispõe sobre definições e competências tributárias. Como afirmou Claudio Carneiro:

As imunidades tributárias, os princípios constitucionais tributários e algumas outras vedações constitucionais específicas surgiram como um mecanismo de proteção ao contribuinte no intuito de conter a “voracidade” do Estado em carrear recursos para os cofres públicos (tributar) [...].³⁶

Luiz Emygdio Junior, nessa mesma linha de pensamento esclarece que a Constituição Federal que preceituou sobre a competência para instituir tributos, limitou o poder de exercê-la, quando se encarregou de determinar um equilíbrio³⁷ entre o poder impositivo e a cidadania. Continua a aduzir que:

(...) A própria existência do Direito Tributário depende de estar o Estado, no desempenho de sua atividade tributária, submetido à lei, pelo que o poder de tributar não pode ser exercido através da força. Se o for, não há porque se falar em Direito Tributário e nem em Estado de Direito [...].³⁸

Portanto, as limitações ao poder de tributar apresentam relevante e significativo papel na proteção dos direitos e deveres do contribuinte, chamado *Estatuto do Contribuinte*³⁹; e refletem não apenas na repartição de competência e receitas tributárias, mas também na Ordem Econômica Nacional. Assim sendo, será analisado inicialmente os princípios constitucionais, como poder de tributar.

3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

³⁶ CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Volume 1. 3º ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 361.

³⁷ JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da Rosa. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 16 ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 273.

³⁸ Ibidem, p. 273.

³⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7º ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 78.

A expressão princípio originou-se do latim, “*principium*”, “*principii*”, significa “começo”, “origem”, “base”, raiz”⁴⁰. Todavia, no Direito o vocábulo “princípio” exsurge como base para construção de um sistema. Por essa razão, explica Regina Helena Costa que a ofensa a um princípio simboliza uma agressão⁴¹ ao próprio sistema.

Para o renomado autor Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o Estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.⁴²

Luciano Amaro⁴³ quando conceitua princípios explica que, “Costuma-se chamar de “princípio” por comodidade didática, uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes ainda, para sua plena concretude, do desdobramento em normas [...]”.

Ao tratar sobre princípio, Paulo de Barros esclarece que:

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivo; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 80.

⁴¹ *Ibidem*, p. 80.

⁴² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 102.

⁴³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 132.

norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como valor ou como “critério objetivo”⁴⁴.

Assim, explica Paulo de Barros que o princípio pode ser considerado como norma jurídica, valor ou como limite objetivo, entretanto, é importante que se possa conhecer os efeitos de cada consideração, para que se possa compreender melhor seus efeitos na prática.

Com base na explicação de Paulo de Barros pode se dizer que a existência de princípios no ordenamento jurídico deve ser entendida como normas ou valores; e, portanto, a sua existência é de caráter relevante as regras jurídicas. Sendo assim, as interpretações dos princípios jurídicos devem ser consideradas como norteadores para aplicação das demais normas, pois ao considerar a doutrina de Regina Helena, conclui-se pela hierarquia⁴⁵ dos princípios jurídicos.

São diversos os princípios jurídicos que norteiam o sistema. Na Constituição da República de 1988, podem ser encontrados no texto constitucional numerosos princípios a fim de preservar e garantir deveres e direitos, portanto, os princípios representam um conjunto de normas que são responsáveis pelo equilíbrio do sistema normativo. Neste sentido, destina-se o Título I, da Lei Maior sobre “Princípios Fundamentais”.

José Afonso da Silva explica e faz referência aos dizeres de Gomes Ganotilho e Vital Moreira quando busca conceituar os princípios fundamentais:

(...) os “princípios fundamentais visam essencialmente definir e caracterizar a colectividade política e o Estado e enumerar as principais opções político constitucionais”. Relevam a sua importância capital no contexto da constituição e observam que os artigos que os consagram “constituem por assim dizer a síntese ou matriz de todas as restantes normas constitucionais, que àquelas podem ser directa ou indirectamente reconduzidas” [...]. Então, escrevemos que “mais adequado seria chamá-las de *normas fundamentais*, de que as normas particulares são meros desdobramentos analíticos”, e demos como exemplo as normas do art. 1º a 6º da Constituição de 1969”⁴⁶.

Continua José Afonso a dizer que:

A análise dos princípios fundamentais da Constituição de 1988 nos leva a seguinte discriminação:

- (a) princípios relativos à existência, forma, estrutura e tipo de Estado: República Federativa do Brasil, soberania, Estado Democrático de Direito (art. 1º);

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Pulo: Saraiva, 2017, p. 167-168.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 80.

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 96.

- (b) princípios relativos à forma de governo e à organização dos poderes: República e separação dos poderes (art. 1º e 2º);
- (c) princípios relativos à organização da sociedade: princípio da livre organização social, princípio da convivência justa e princípio da solidariedade (art. 3º, I);
- (d) princípios relativos ao regime político: princípio da cidadania, princípio da dignidade da pessoa, princípio do pluralismo, princípio da soberania popular, princípio da representação política e princípio da participação popular direta (art. 1º, parágrafo único);
- (e) princípios relativos à prestação positiva do Estado: princípio da independência e desenvolvimento nacional (art. 3º, II), princípio da justiça social (art. 3º, III) e princípio da não discriminação (art. 3º, IV);
- (f) princípios relativos à comunidade internacional: da independência nacional, do respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana, da autodeterminação dos povos, da não intervenção, da igualdade dos Estados, da solução pacífica dos conflitos e da defesa da paz, do repúdio ao terrorismo e ao racismo, da cooperação entre povos e o da integração América Latina (art. 4º).⁴⁷

Destarte, os princípios refletem diretamente na interpretação e aplicação da norma para o Direito. No Direito Tributário, os princípios jurídicos de natureza constitucional, se revestem de forças e características rígidas, que asseguram a relação jurídica. Por essa razão, o Direito tributário é o ramo do direito classificado como rígido e racional⁴⁸, pois são numerosos os dispositivos previstos no texto constitucional, que dispõe sobre o Sistema Tributário, tornando-o complexo face aos outros ramos do Direito, que não menos importante; pois aqui se refere a um sistema tributário na ordem interna que possui status de constitucional, por considerar a inflexível previsão constitucional com reflexão no Direito Tributário.

Nesse sentido, é importante ressaltar a explanação do doutrinador Paulo Bonavides, relacionado a vinculação das regras aos princípios:

Todo discurso normativo tem que colocar, portanto, em seu raio de abrangência os princípios, aos quais as regras se vinculam. Os princípios espargem clareza sobre o entendimento das questões jurídicas, por mais complicadas que estejam no interior de um sistema de normas.⁴⁹

A despeito dos dispositivos constitucionais que discutem a matéria tributária, aduz Luís Schoueri:

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 96-97.

⁴⁸ CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Volume 1. – 3 ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 365.

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 26 ed. atualizada. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011, p. 259.

(...) Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário. São elas os princípios jurídicos, valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária⁵⁰.

Os “princípios constitucionais tributários” por sua vez são compreendidos como limites propriamente dito ao poder de tributar, e conseqüentemente é identificado como o alicerce do Sistema Tributário Nacional, pois este encontra-se sob a dependência dos princípios constitucionais que ora são compreendidos como garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes, disposto no *caput* do art. 150, da CRFB/88.

Nessa linha de pensamento, ao tratar sobre a previsão constitucional do poder de tributar e suas limitações, José Afonso aduz que:

Embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e indireta aos casos concretos. A lei complementar poderá apenas estabelecer restrições à sua eficácia e aplicabilidade; no caso, não será rigorosamente lei complementar, pois não integra a eficácia das normas que contêm aqueles princípios; ao contrário, será lei restritiva da eficácia e aplicabilidade de referidas normas que, por isso, se transformaram em verdadeiras normas de eficácia contida⁵¹.

Todavia, os princípios constitucionais, como já explicitado, não são as únicas vias para limitar o poder de tributar. A Constituição brasileira alberga normas, como afirma Eduardo Sabbag, que “(...) são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação, v.g., as normas de imunidade tributária e as de proibição de privilégios e de discriminações fiscais [...]”⁵².

Portanto, considerando a importância dos princípios jurídicos para o Sistema Tributário Nacional, no que concerne à limitação ao poder de tributar, com enfoque nesse estudo, serão princípios constitucionais da liberdade religiosa, livre iniciativa e, livre concorrência em detrimento da repercussão que eles possuem para a garantia dos direitos fundamentais assegurados na Constituição, que dotados de carga axiológicas, também repercutem nas imunidades tributárias, conforme será estudado adiante.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 287.

⁵¹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 718.

⁵² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61.

3.1.1 Princípio da Liberdade Religiosa

Conforme já mencionado, a manifestação religiosa no Brasil prevista no Preâmbulo da Lei Maior demonstra claramente a relevante dimensão que a temática religiosa tem para o ordenamento jurídico brasileiro, que apesar de invocar o nome de Deus, não torna o país confessional, conforme se depreende de interpretações da leitura de dispositivos expressos no texto constitucional.

A liberdade religiosa é assegurada no art. 5º, incisos VI, VII, e VIII, quando o legislador constituinte resguardou no rol dos direitos e garantias individuais e coletivos, a liberdade de consciência e de crença, livre exercício do culto; a prestação de assistência religiosa, como direitos e garantias fundamentais, já esclarecido anteriormente.

Ensina José Afonso⁵³ que, a separação da Igreja do Estado e os princípios básicos da liberdade religiosa artigos (11, § 2º; 72, §§ 3º a 7º; 28 e 29) foram consolidados na Constituição de 1891 e, continuaram nas constituições posteriores até a vigente. Neste cenário, aduz José Afonso da Silva que “(...) as relações Estado-Igreja, passou de uma separação mais rígida para um sistema que admite certos contatos [...]”⁵⁴. Analisa ainda o autor o contato a qual se refere:

- (a) Separação e colaboração. De acordo com o art. 19, I, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-las, embaraçar-lhes o exercício ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. Pontes de Miranda, esclareceu bem o sentido das várias prescrições nucleadas nos verbos do dispositivo: “estabelecer cultos religiosos está em sentido amplo: criar religiões ou seitas, ou fazer igrejas ou quaisquer postos de prática religiosa, ou propaganda. Subvencionar cultos religiosos está no sentido de concorrer, com dinheiro ou outros bens da entidade estatal, para que se exerça a atividade religiosa. Embaraçar o exercício dos cultos religiosos significa vedar, ou dificultar, limitar ou restringir a prática, psíquica ou material, de atos religiosos ou manifestações de pensamento religioso”. Para evitar qualquer forma de embaraços por via tributária, a Constituição estatui imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b) [...].
- (b) Assistência religiosa. É assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de intenção coletiva (penitenciárias, casas de detenção, casas de internação de menores etc.) [...].
- (c) Ensino religioso. Este deve constituir disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental (primeiro grau). Mas se tratará de matéria de matrícula facultativa (art. 210, § 1º). Vale dizer: é um direito do aluno religioso ter a possibilidade de matricular-se na disciplina, mas não lhe é dever fazê-lo. Nem é disciplina que demande provas e exames que importem reprovação ou aprovação para fins de promoção escolar. Note-se ainda que só as escolas públicas são obrigadas a manter a disciplina e apenas no ensino

⁵³ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 253.

⁵⁴ Ibidem, p. 253.

- fundamental. As escolas privadas podem adotá-la como melhor lhes parecer, desde que não imponham determinada confissão religiosa a quem não o queira.
- (d) Casamento religioso. O casamento válido juridicamente é o civil, mas o casamento religioso terá efeito de civil, nos termos da lei (art. 226, §§1º e 2º) [...] ⁵⁵.

Portanto, por ser assegurado como direito e garantia fundamental, a liberdade religiosa é um princípio jurídico-constitucional, perceptível com a utilização do método hermenêutica constitucional, ou seja, a interpretação jurídica a Carta Magna conduz a reflexão pela transparente intensão do legislador em recepcionar a liberdade religiosa como princípio constitucional, pois assegura o direito e garantia como fundamental, bem como não permite o cabimento de normas de cunho regressivo para os direitos e garantias fundamentais, por se tratar de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inciso IV, da Lei Maior).

Paulo de Barros Carvalho, na mesma linha de pensamento, evidencia o valor da “liberdade religiosa”, quando afirma com precisão:

Nota-se, à evidencia, que o valor “liberdade religiosa” ingere-se no rol de direitos individuais, confirmando sua posição de cláusula pétrea em nossa ordem. Interpretá-lo como direito individual, entretanto, é compreender apenas parte do comando veiculado nesse enunciado. Com efeito, não basta ao Estado edificar-se com a promessa da liberdade de culto. É indispensável, à fruição desse direito, que o seu exercício seja efetivamente protegido pela lei, como registrado na parte final do inciso VI do art. 5º.

Não se está diante, portanto, de algo que reclame a atuação passiva do Estado, um deixar fazer, mas que exige participação ativa na proteção desse direito. Há uma eficiência negativa, por certo, mas exige outra igualmente importante, de caráter positivo, que reclama a atuação estatal sempre que esse direito se vir na eminência de ser ameaçado por ato de qualquer pessoa, pública ou privada.

[...]

Como decorrência desses preceitos é que se te inserto, na Carta Constitucional, o impedimento de que os entes tributantes instituam impostos sobre os templos de qualquer culto, o que abrange a renda, patrimônio e serviços relacionados às suas finalidades essenciais (art. 150, VI, b e § 4º). Tem-se, aí, verdadeiro desdobramento do valor constitucional “liberdade religiosa”, mediante estipulação que chamamos de imunidade tributária. Trata-se de norma que veda o exercício de competência legislativa quanto a impostos para, por esse caminho, afastar a oneração que possa figurar como obstáculo às práticas religiosas ⁵⁶.

A doutrina de José Afonso quando trata sobre “princípios jurídico-constitucionais” afirma:

Princípios jurídico-constitucionais - São princípios constitucionais gerais informadores da ordem jurídica nacional. Decorrem de certas normas constitucionais

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 253 – 255.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. O valor “liberdade religiosa” e sua conformação na imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição da República. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 27-43 (p.33-34).

e, não raro, constituem desdobramentos (ou princípio derivados) dos fundamentais [...].⁵⁷

Assim sendo, deve o Estado brasileiro em observância ao princípio da liberdade religiosa, manter por sua parte a neutralidade benevolente com tendência a favoritismo ao fenômeno religioso e não o expurgar em sua totalidade do espaço público, como esclarece Aloisio Cristovam⁵⁸, bem como a religião deve assumir uma posição neutra face ao Estado, de modo que não possa intervir no Estado com fundamentos políticos que esteja sob domínio do governo.

Portanto, o princípio da liberdade religiosa possui natureza constitucional, por se apresentar no rol dos direitos e deveres individuais e coletivos. Razão pela qual o Estado deve assegurar a preservação e proteção deste princípio, não podendo se manter inerte quando estiver diante de uma negativa ou iminência de ameaça, bem como não deve criar nem permitir que obstáculos impeçam ou inviabilizem a sua proteção, inclusive no que diz respeito a não instituir impostos, para o templo de qualquer culto.

3.1.2 Princípio da Liberdade de Iniciativa

Recepcionado como fundamento da República Federativa, os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa (inciso IV, art. 1º)⁵⁹, bem como fundamento da Ordem Econômica Nacional (*caput* do art. 170)⁶⁰, a valorização do trabalho humano e a livre-iniciativa, são princípios constitucionais norteadores da atividade econômica no país em observância a instituição de um Estado Democrático.

Desta forma, a proteção que se busca no princípio da livre-iniciativa, reflete na segurança jurídica do contribuinte, relacionado aos seus direitos e deveres em razão da voracidade fiscal. De modo, que a responsabilidade de garantir os recursos do cofre do erário não se confunda com os direitos e propriedade do contribuinte, ou seja, os direitos individuais e coletivos.

Neste sentido, ao abordar sobre esse princípio constitucional, José Afonso ensina que:

⁵⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 95.

⁵⁸ JUNIOR, Aloisio Cristovam do Santos. A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro. São Paulo: Mackenzie, 2007, p. 72.

⁵⁹ Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa [...].

⁶⁰ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios [...].

A liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e liberdade de consumo. Consta do art. 170, como um dos esteios da ordem econômica, assim como de seu parágrafo único, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo casos previsto em lei.
É certamente o princípio básico do liberalismo econômico [...].⁶¹

Desta forma, o princípio da livre iniciativa, deve ser observado não apenas pelo Poder Público, mas também pela iniciativa privada, não podendo os detentores do lucro utilizar-se do poder econômico privado, que possui as indústrias e empresas, para, concentrar o mercado capitalista nem tampouco utilizar-se dele para inibir ou proibir que pequenas empresas possam ocupar espaço no mercado. Assim, continua José Afonso:

(...) a liberdade de iniciativa econômica privada, num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que “liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo”. É legítima, enquanto exercida no interesse da justiça social. Será ilegítima, quando exercida com objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário. Daí por que a iniciativa econômica pública, embora sujeita a outros tantos condicionamentos constitucionais, se torna legítima, por mais ampla que seja, quando destinada a assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.⁶²

Por essa razão, o princípio da livre-iniciativa possui uma transparente relação com o Sistema Tributário, principalmente quando considerado, que o Poder Público, ou seja, Estado estabelece limites para que indústrias e empresas, possam usufruir das facilidades e necessidade submetidas pelo Estado, é o que se depreende das situações previstas em lei e das condições para gozar de benefícios fiscais e tributários.

Assim sendo, as atividades econômicas sejam elas privadas ou públicas devem atentar-se para a relação existente entre a Ordem Econômica e o Sistema Tributário, ambas com previsão na Lei Maior e que possuem nítida relação quando se trata de recursos públicos, ou melhor, repartição de receitas para cofres do erário e, por conseguinte direitos e deveres do contribuinte. De modo, a assegurar os ditames da justiça social.

Nesse contexto é importante destacar a afirmação de Vinicius Tadeu Campenile quando ele assevera:

O exercício da liberdade de iniciativa fundamenta-se na licitude e legitimidade de seus atos, sob pena de serem considerados abusivos. É neste quadrante que o conceito da livre iniciativa deve ser delimitado, assim como seus consectários como

⁶¹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 799-800.

⁶² Ibidem, p. 800.

a liberdade de contratação, o planejamento de tributos, o aproveitamento de benefícios fiscais e tributários, a liberdade do exercício de profissão, arte ou ofício, dentre outros.

Uma das principais molas propulsoras da economia são os interesses próprios de cada agente econômico, o que não significa que a liberdade não esteja embutida neste conceito deva ser ilimitada. É preciso não somente uma intervenção adequada do Estatuto no domínio econômico, mas que também cada agente pautasse assim seus comportamentos, compreendendo a importância da responsabilidade e da função social que lhe cabe no texto constitucional.

A Constituição vislumbra ainda a liberdade de iniciativa como um dos principais fatores de geração de desenvolvimento socioeconômico da sociedade, devendo ela ser exercida em razão de sua função, nos moldes estatuídos pela ordem constitucional.⁶³

Torna-se necessário que os agentes econômicos privados (detentores de lucro ou não) compreendam a fundamentação do princípio da livre-iniciativa, para que possa ter dimensão de sua finalidade; e assim mensurar os reflexos da livre-iniciativa para o Sistema Tributário e Direito do Trabalho.

Frisa-se aqui para o campo do Sistema Tributário Nacional, se considerado os impactos do desenvolvimento socioeconômico para a arrecadação tributária, repartida devida a competência dos entes fazendários, é possível compreender que o campo do Planejamento Tributário tende a ser progressivo para a economia, como infelizmente é possível ser o oposto, tendo que não somente indústrias e empresas utilizam da licitude dos benefícios fiscais e tributários para manipular o fisco.

As pessoas jurídicas elencadas no art. 150, da CRFB/88, são possivelmente capazes de utilizar-se do privilégio imunizante constitucional, para afastar a finalidade da livre iniciativa e concentrar capitalização de recurso em seu poder, considerando o desenvolvimento econômico de determinada localidade. Desviando a finalidade da norma imunizante, para angariar recursos.

A doutrina de Fabio Ulhoa⁶⁴ esclarece que o elemento essencial do capitalismo é a liberdade de iniciativa, no que se refere não somente a ideologia, mais também do próprio modo de produção. Neste contexto, o doutrinador continua a abordar o assunto e explica em sua doutrina que o princípio da liberdade de iniciativa desdobram-se⁶⁵ para melhor identificação de condições para o funcionamento mais eficiente da produção em:

(...) (a) imprescindibilidade, no capitalismo, da empresa privada para o atendimento das necessidades de cada um e de todos; (b) reconhecimento do lucro como principal fator de motivação da iniciativa privada; (c) importância, para toda a

⁶³ CAMPANILE, Vinicius Tadeu. Livre Concorrência, tributação e desenvolvimento socioeconômico: utilização de legítimas vantagens tributárias em prejuízo da livre concorrência. 2017, p. 22.

⁶⁴ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Direito de empresa. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.66.

⁶⁵ Ibidem, p. 70.

sociedade, da proteção jurídica do investimento; (d) importância da empresa na geração de postos de trabalho e tributos, bem como no fomento da riqueza local, regional, nacional e global⁶⁶.

É evidente que, para o direito tributário é relevante o desdobramento do princípio, pois o fisco aplica ao empresário ou indústria a lei tributária que disponha sobre o fato gerador praticado por aquele, para que o sujeito que incidiu na realização do fato torne-se contribuinte.

Portanto, a compreensão sobre o princípio da livre-iniciativa é fundamental, para compreender a relação dos princípios constitucionais da Ordem Econômica e seus reflexos no Sistema Tributário, em destaque no campo das imunidades tributárias para os templos de qualquer culto em observação à sua finalidade e as limitações constitucionais que os princípios devem observar.

Cabe ressaltar, que o princípio da livre-iniciativa não se confunde com o da livre concorrência, o qual será analisado na próxima seção, pois quem tem o papel de fundamento na Ordem Econômica é o princípio da livre-iniciativa, para assegurar a existência livre de todos na atividade econômica, enquanto que o princípio da livre concorrência busca garantir a concorrência de forma leal, para alcançar a dignidade prevista no texto constitucional. Assim, afirma Schoueri que “(...) a livre concorrência pressupõe a livre-iniciativa, mas com ela não se confunde, já que, enquanto a primeira inexiste sem a segunda, a recíproca não é verdadeira”⁶⁷.

3.1.3 Princípio da Livre Concorrência

Identificada no inciso IV, do art. 170, da Carta Maior, o princípio da “livre concorrência”, é recepcionado como um dos “princípios gerais da Ordem Econômica”, no Título VII – Da Ordem Econômica Financeira:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV – livre concorrência;

[...]

⁶⁶ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Direito de empresa. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 366.

Assim, quando a Constituição explicita o princípio da livre concorrência como baliza da “a ordem econômica”, é clara a intenção do legislador em preservar a valorização do trabalho humano, de modo a viabilizar o sistema de mercado, assegurando a todos “existência digna”. Nos ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho:

A liberdade de concorrência é que garante o fornecimento ao mercado, de produtos ou serviços com qualidade crescente e preços decrescentes [...], contudo é necessário pontuar que, ao dedicar-se ao aprimoramento das condições de competitividade de sua empresa, o empresário persegue um interesse individual inteiramente compatível com a realização dos interesses metaindividuais da sociedade. Esta intrínseca ligação de dependência entre tais interesses encontra-se nos fundamentos da definição, que elege a “coletividade” como titular dos bens jurídicos protegidos pela coibição “às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais da liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa do consumidor e repressão ao abuso do poder econômico” [...] ⁶⁸.

Em sintonia com a intenção do constituinte, é possível verificar a sua preocupação com a existência do poder econômico e o reconhecimento do sistema de mercado capitalista, onde seu objetivo maior é visar a acumulação de riquezas e lucro, pela distribuição de propriedade privada, para os detentores do lucro das atividades de trabalho.

Todavia, ainda que vise proteger a ordem econômica, mediante observação de princípios, o sistema constitucional não julga o poder econômico e seu pleno exercício. Cabe ao Estado, portanto, como afirma José Afonso ⁶⁹, intervir com intuito de coibir o abuso praticado no mercado. Abuso esse claramente identificado quando há o objetivo de impedir iniciativa de outros detentores de lucro. Neste contexto, continua José Afonso a dizer:

Essa prática abusiva, que decorre quase espontaneamente do capitalismo monopolista, é que a Constituição condena, não mais como um dos princípios da ordem econômica, mas como um fator de intervenção do Estado na economia, em favor da economia de livre mercado. Pululam lei antitrustes, sem eficácia. O que cumpre reconhecer, na verdade, é que não existe mais economia de mercado nem livre concorrência, desde que o modo de produção capitalista evoluiu para as formas oligopolistas. Falar hoje em economia descentralizada, como economia de mercado, é tentar encobrir uma realidade palpável de natureza diversa. A economia está centralizada nas grandes empresas e em seus agrupamentos. Daí por que se torna praticamente ineficaz a legislação tutelar da concorrência. É que a concentração capitalista não é um fenômeno patológico, mas uma realidade fundamental do novo Estado industrial, como bem observa Farjat: “A verdade é que não é preciso buscar, na regulamentação econômica da concorrência, o que não se encontra (ou jamais se encontrou). A concorrência não é (ou nunca foi) o que se acreditava que ela era, à época em que nasceram as legislações antitrustes. As combinações, as posições dominantes, as práticas restritivas, as concentrações não são em si, em mesmas, fenômenos patológicos, mas constituem ao contrário, uma realidade fundamental do

⁶⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Direito de empresa. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 72-73.

⁶⁹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36^o ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 801.

novo Estado industrial – a ordem privada econômica”. É uma realidade que não se modificará com mera determinação legal formal, senão com as transformações de seus próprios fundamentos.⁷⁰

Após a severa crítica de José Afonso, é possível compreender que apesar da Constituição reprimir a prática abusiva do mercado em desfavor da economia de livre mercado, os princípios da ordem econômica, em destaque o da “livre concorrência”, merecem maior atenção, para evitar que um número reduzido de detentores de lucro passe a controlar o mercado e as decisões de mercado, o que resulta em uma concorrência imperfeita e desleal.

Diante de todo exposto, é possível compreender a relação do princípio da livre concorrência com o Sistema Tributário, pois como esclarece Luís Eduardo Schoueri:

(...) por meio de normas tributárias indutoras, promove-se a regulação dos mercados, contemplados pelo próprio constituinte [...] casos em que se afasta o Princípio da Anterioridade (art. 150, III, b, c/c 150, §1º) e se mitiga o Princípio da Legalidade Tributária (art. 150, I, c/c 153, § 1º) [...].⁷¹

Sobre o princípio da livre concorrência e a tributação, explica ainda Luís Eduardo Schoueri:

O Princípio da Livre concorrência atua igualmente como limite para a atuação do legislador tributário: cabe a este investigar os efeitos danosos que pode gerar sobre a concorrência, mitigando-os. O constituinte preservou o Princípio da Neutralidade Concorrencial da tributação. [...] não haverá que se cogitar tributo neutro, ou atuação neutra da parte do legislador. Ao contrário [...], cabe ao legislador poder os efeitos econômicos de suas medidas, utilizando-se das normas tributárias, como de outros meios que estiverem a seu alcance, para a indução de comportamento dos agentes econômicos, visando às finalidades próprias da intervenção econômica [...].⁷²

Desta forma, a tributação deve se posicionar de forma neutra em relação à economia de mercado, pois seu objetivo não é a regulamentação da economia, como já esclarecido, não é seu ramo no ordenamento jurídico; a ela cabe uma reflexão econômica, para garantir condição concorrencial igualitária na competição de mercado, regulamentando assim a mesma condição de tributação para produtos similares, independentemente de seu destino, pois preceitua o CTN, que a destinação legal do produto é irrelevante para qualificar a sua tributação; o que deve ser considerado para determinar o fato gerador é a natureza jurídica do especificado tributo (inciso II, art. 4º).

⁷⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36º ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 801-802.

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 367.

⁷² Ibidem, p. 368.

A relação entre o princípio da livre concorrência e o Direito Tributário é perceptível também na seara da evasão fiscal, como explica Schoueri⁷³, pois continua ainda o autor a esclarecer que as “(...) Diferenças na tributação, decorrentes de práticas ilícitas e reiteradas dos contribuintes, podem afastar do mercado aqueles que se sujeitam ao pesado ônus do tributo”⁷⁴.

As práticas ilícitas a que se refere o autor são compreendidas pela utilização de meios ilícitos para pagar menos tributos, e até mesmo não os pagar, ou seja, incorre o contribuinte na sonegação fiscal; essa prática costuma ser mais frequente após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Diferente da elisão fiscal, pois esta é um mecanismo utilizado pelo contribuinte para alcançar impacto tributário reduzido, e, geralmente ocorre antes do fato gerador.

Deste modo, a fiscalização tributária exercida pelas autoridades administrativas é aplicada a todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozam de imunidade tributária ou de isenção fiscal, segundo o CTN (art. 194, parágrafo único).

Seguindo essa temática, é possível compreender o pensamento de Schoueri⁷⁵ quando ele assevera que as distorções da concorrência podem ser levadas pelos casos de evasão fiscal; e que contribuintes obtêm vantagens competitivas em detrimentos de outros concorrentes, que não conseguem suportar a desconformidade de preço e, acabam retirando-se do mercado, pois os contribuintes que buscam obter vantagens aventuram na precária fiscalização do fisco.

O que se pode entender é que o caso de sonegação inviabiliza a competição de mercado, se considerado que detentores de lucros ou pessoas que gozam de imunidade utilizem desse instrumento ilícito, para almejar vantagens na concorrência de mercado. Portanto, é notória a desleal concorrência em face daqueles que buscam suportar todos os seus encargos e obrigações tributárias, independentemente de preocupar-se com a fiscalização, pois buscam cumprir com suas obrigações previstas em lei.

Destarte, é imprescindível a regulamentação do princípio da livre concorrência na Lei Maior, e que este seja aplicado também como limitações constitucionais do poder de tributar, para assegurar uma fidedigna concorrência de mercado, e, por conseguinte, garantir a Ordem Econômica e sua relação com o Sistema Tributário Nacional.

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 370.

⁷⁴ Ibidem, p. 370

⁷⁵ Ibidem, p. 370.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Destina-se esse capítulo a estudar a imunidade tributária e os conceitos trazidos pela doutrina acerca desse instituto, que declinam para a concepção de imunidade como limitação ao poder de tributar, e outros como delimitação negativa da competência tributária. Para viabilizar o conhecimento sobre a importância da norma imunizante, e assim, compreender a dessemelhança entre esta, a isenção e a não incidência.

A proposta de entender a dessemelhança é, demonstrar a hierarquia que existe entre elas, e as razões pelas quais elas não podem ser identificadas no Direito Tributário como semelhantes, justamente pelo enfoque dado pelo legislador constituinte para a preservação da garantia dos direitos fundamentais e sua efetiva proteção face a carga fiscal.

Assim, será analisado também a abrangência das imunidades tributárias, enquanto, específica e genérica, para conhecer o valor constitucional que cada uma delas abarca. Neste diapasão, será estudado a imunidade tributária para os templos de qualquer culto, que é o enfoque desse estudo. E, para melhor entendimento sobre esta imunidade, será dado os conceitos de templo e culto, a sua importância, enquanto cláusula pétrea e, uma abordagem acerca da extensão do seu conceito.

4.1 CONCEITUAÇÃO

Para melhor compreensão sobre a imunidade, torna-se necessário uma breve abordagem descompromissada sobre seu histórico. Ricardo Lobo quando aborda sobre o histórico das imunidades fiscais, aduz que:

No Estado Patrimonial as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder de realza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem a direitos imemoriais preexistentes organização estatal e a transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei. Com o advento do Estado Fiscal a mesma expressão “imunidade” ganha novo conteúdo. É limitação absoluta do poder tributário, agora pertence ao Estado e não mais ao Rei, ditada pelos direitos individuais pré-constitucionais [...] No Brasil a imunidade, sob a inspiração americana, só aparece na Constituição de 1891, por obra de Ruy Barbosa.⁷⁶

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2013. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2013, p. 64-65.

Feita a referida abordagem histórica das imunidades fiscais, e seu aparecimento em texto constitucional, torna-se possível compreender a sua recepção na contemporânea Constituição Republicana.

As imunidades tributárias - consagradas na Constituição da República têm como principal dispositivo inciso VI, do art. 150 -, refletem uma delimitação negativa da competência da Administração Fazendária, que, se quer, pode ser equivocada com a ideia de renúncia de poder, pois o instituto da imunidade veda a pessoa política de exercer sua competência, para instituir tributo. Portanto, a Administração Fazendária não pode renunciar um direito que não tem, pois não lhe foi concebido, pela Lei Maior.

Em outras palavras, a imunidade consiste como uma blindagem contra as pessoas políticas; pois destas pessoas foram retiradas a faculdade de instituir em caráter privativo normas jurídicas tributárias. Todavia, a referida imunidade atinge apenas o campo da obrigação tributária principal, ou seja, o dever de pagar o tributo, e, portanto, em nada se confunde com a obrigação acessória, que diz respeito aos deveres instrumentais.

Desta forma, como bem afirmou Sacha Calmon “A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional”⁷⁷. Por essa razão, primeiramente, se faz necessário compreender que a norma imunizante somente pode ser contemplada pela Carta Maior, não podendo legislador ordinário, tampouco aplicador da norma legislar sobre situações de imunidade.

A emenda constitucional, também não pode restringir ou eliminar dispositivos constitucionais que versem sobre imunidade, em respeito à consagração da proteção constitucional que envolve esses direitos, lhes sendo defeso o regresso ou relativização das normas imunizantes.

A consagração a essa proteção constitucional, é aclarada com a recepção à garantia dos direitos fundamentais, que por hora são protegidos pelo princípio constitucional da vedação do não regresso, ou seja, em observação a esse princípio nenhum direito fundamental pode ser relativizado ou eliminado do ordenamento jurídico.

Por essa razão, como bem afirmou Carraza “(...) as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata”⁷⁸, pois a produção de seus efeitos dependem de previsão constitucional e, portanto, ainda que normas infraconstitucionais sejam editadas para aclarar a

⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2015, p. 135.

⁷⁸ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 856.

imunidade, elas em nada interferem na aplicação da norma imunitória, disciplinada na Lei Maior.

São vários os conceitos trazidos pela doutrina acerca da imunidade tributária. Há conceitos que declinam para a ideia de imunidade como limitação ao poder de tributar, e a delimitação negativa da competência tributária.

Nos dizeres de Carraza⁷⁹, as imunidades contribui para delimitar o capô tributário e, também para demarcar no sentido negativo a competência tributária, tendo em vista que competência é a legitimidade conferida a Administração Fazendária para instituir tributos e, em razão da imunidade tributária sofrem limitações para exercê-los. E, a imunidade protege justamente pessoas, coisas, bens e serviços, da instituição de tributos, pelas pessoas políticas. Entendimento também verificado na doutrina de Eduardo Sabbag:

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade.”⁸⁰

Na compreensão de Paulo de Barros⁸¹, a Constituição demarca os preceitos da competência para legislar assim que esta surge e, que, portanto, a competência tributária não sofre exclusão ou supressão por parte da imunidade, pois considera que a competência tributária representa o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. Continua ainda o autor a afirmar que imunidade é:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁸²

Por sua vez, para Carraza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim

⁷⁹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 846.

⁸⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 295.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 195.

⁸² Ibidem, p. 203.

dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação de criar tributos.⁸³

Nessa mesma linha de pensamento, é o entendimento de Clélio Chiesa quando define as imunidades como “(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nelas especificadas”.⁸⁴

Hugo de Brito quando conceitua imunidades afirma que:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência tributária.⁸⁵

Na lição de Ricardo Lobo Torres as imunidades fiscais são conceituadas como:

As imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o *status negativus libertatis*, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. Pouco ou nada tem que ver com a ideia de justiça ou de utilidade econômica. Está inteiramente superada, no constitucionalismo contemporâneo, salvo no Brasil, a orientação positivista segundo a qual imunidade seria proibição imanente à própria Constituição ou autolimitação do poder tributário [...].⁸⁶

Enquanto, para Regina Helena Costa⁸⁷ as exonerações qualificadas como imunidade representa uma expressiva limitação constitucional ao poder de tributar e apresenta uma natureza dúplice, quando aduz:

A imunidade tributária apresenta dúplice natureza: de um lado exsurge como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continência de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por elas favorecidas.

⁸³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 846-847.

⁸⁴ CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: SANTINI, Eurico Marcos Diniz de Curso de Especialização em direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, 1º ed. Rio de Janeiro: Forense 2005, p. 921-937 (p.932).

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 300.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2013. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2013, p. 65.

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7º ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 106.

Portanto, a imunidade tributária pode ser visualizada sob os aspectos formal e substancial.

Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a eles obrigados, sem distinção. Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultantes da vontade constitucional.

Sob o aspecto material ou substancial, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa.⁸⁸

A mesma autora continua a aduzir que:

A imunidade tributária [...] pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁸⁹

Esclarece Aliomar Baleeiro⁹⁰ que por meio das imunidades fiscais, funcionam as limitações constitucionais ao poder de tributar, explica ainda o autor que, são as “(...) disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define. Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais”⁹¹.

Quando Eduardo Sabbag⁹² conceitua a imunidade tributária, este antes faz referência que não busca o conceito perfeito, e que em fidelidade a melhor doutrina, conceitua a imunidade como sendo:

(...) a norma constitucional de exoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante.⁹³

Portanto, conclui-se que a imunidade se exhibe como um sinalizador de incompetência tributária, como bem afirmou Eduardo Sabbag⁹⁴; norma de exoneração, com previsão na

⁸⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 106.

⁸⁹ Idem. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3º ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015 p. 58.

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 18 ed. revista, atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 378.

⁹¹ Ibidem, p. 378.

⁹² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 298.

⁹³ Ibidem, p. 298.

⁹⁴ Ibidem, p. 296.

Constituição, que proíbe a instituição de imposto pelas pessoas políticas, para fatos, pessoas ou coisas, em observância aos valores recepcionados na Constituição, por essa razão compreende a expressão “delimitação negativa de competência tributária”. E, não uma limitação constitucional ao poder de tributar, ainda que explícita na Constituição (inciso VI, do art. 150), pois, entende-se que o legislador constituinte buscou demarcar os preceitos da competência da Administração Fazendária, para instituir tributos, e, não limitar ou suprimir a sua competência.

Dessa forma, independentemente de corrente doutrinária, apresenta a imunidade tributária em seus conceitos elementos indispensáveis, quais sejam: norma constitucional, e, portanto, de cunho topográfico, constante apenas na Carta Maior; e composta de valores axiológicos, em consideração a expressiva densidade ao conceito de valores; o que se percebe com a imunidade dos templos de qualquer culto, que tem correspondência fática com o valor principiológico da liberdade religiosa.

4.2 DESSEMELHANÇA ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA

O instituto da imunidade, como estudado acima, apresenta características próprias, e, nesse sentido se distânica do instituto da isenção, bem como para parte da doutrina diferencia-se da não incidência. Enquanto a imunidade é matéria de norma constitucional, a isenção é matéria reservada a legislação infraconstitucional, e, por fim a não incidência, são os fatos e coisas que não foram definidos na legislação.

Para não ser tautológica, diante dos conceitos já trazidos, acerca da imunidade, destaca-se apenas que, o legislador constituinte quando utiliza termos que se refere à isenção, dentre outros, ele trata sobre o instituto da imunidade. Daí entender que a norma imunizadora é matéria que somente pode ser identificada em texto constitucional, ainda que a expressão “imunidade” não seja prevista literalmente na norma, como afirma Eduardo Sabbag⁹⁵, “falsas” são as isenções previstas em dispositivos constitucionais, tendo em vista que fazem referência a imunidade; verificada assim a “(...) equivocidade do legislador constituinte, que se manteve fiel à ideia desonerativa do tributo, porém distante do purismo conceitual nos termos técnico empregados”⁹⁶. Nesse sentido também é o entendimento de Regina Helena:

Advirta-se, porém, que em outras ocasiões, apesar de a Lei Maior empregar o vocábulo “isenção”, é de imunidade que se está tratando, uma vez que se reporta a

⁹⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 300.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 300.

situação perfeitamente caracterizada, operando-se a exoneração tributária no próprio plano constitucional.⁹⁷

A isenção por sua vez, é matéria reservada ao legislador ordinário, que desonera mediante normas, o patrimônio do contribuinte, por se tratar de uma das formas de excluir o crédito tributário (inciso I, art. 175, do CTN). Assim sendo, a isenção decorre somente de lei, conforme previsão do inciso VI, art. 97, do CTN.

Desta forma, por se tratar de exclusão do crédito tributário, é possível compreender que, a extinção ocorre após a obrigação tributária e no momento que antecede o lançamento, ou seja, identificada a hipótese de incidência, realiza o contribuinte o fato gerador, por conseguinte surge a obrigação tributária, que faz surgir o dever patrimonial entre os sujeitos da relação tributária, para lançar a constituição do crédito, após esse momento não poderá falar em crédito tributário, pois a isenção surge após o lançamento, não sendo possível constituir o crédito, em razão da interrupção na relação jurídica tributária.

Neste sentido, quando trata sobre isenção, Regina Helena Costa conceitua o instituto como:

A isenção é instituto cuja natureza jurídica é controvertida. Classicamente definida como “favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento do tributo devido”, ou ainda como “hipótese de não incidência legalmente qualificada”, a doutrina mais moderna a vem entendendo como norma impeditiva do exercício da competência tributária em certas situações, em razão da mutilação de um ou de alguns aspectos da hipótese de incidência.⁹⁸

Nos ensinamentos de Hugo de Brito, “(...) isenção é a exclusão, por lei, de parcela de hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”.⁹⁹

Na lição de Ricardo Lobo Torres, o instituto da isenção é “(...) a limitação fiscal derogatória da incidência, fundada na ideia de justiça, tendo por origem o direito positivo e

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3º ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015, p. 118

⁹⁸ Idem. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 7º ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 303.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. Rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 242.

por fonte a lei ordinária; possui eficácia constitutiva, é revogável com efeito restaurador da incidência e abrange apenas a obrigação principal [...]”.¹⁰⁰

Aliomar Baleeiro¹⁰¹ ao tratar sobre o conceito de isenção fiscal diz que essa é da alçada do legislador ordinário e, em caso de conveniência do Poder Legislativo, no uso de uma competência discricionária, cabe a lei abrir exceções no campo da tributação.

No entendimento de Claudio Carneiro¹⁰², a isenção comporta previsão em norma infraconstitucional, que pressupõe o exercício da competência tributária, mas mediante lei é dispensado o pagamento do tributo.

Com relação a não-incidência, significa dizer que ela resulta dos fatos que não foram alcançados pela norma que disponha a hipótese de incidência tributária. Desta forma, ela brota da ausência do fato gerador previsto em legislação.

Aduz Regina Helena quando trata sobre a não-incidência que esta “(...) corresponde à inocorrência do impacto da norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica”.¹⁰³

Diante dos conceitos da imunidade, isenção e não-incidência é clara a dessemelhança que existe entre eles. Enquanto a imunidade fiscal, tem previsão na Lei Maior, com origem na natureza das coisas e funda-se na liberdade, não admite anulação ou regresso das normas imunizantes, é uma norma imutável (para anulação ou regressão) em respeito a consagração dos valores axiológicos, protegidos por cláusula pétrea em dispositivo constitucional, não é possível ocorrer o fato jurídico tributário, pois não existe a permissibilidade para formular hipótese de incidência. Desta forma, Hugo de Brito assevera que “O que distingue, em essência da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior [...]”.¹⁰⁴

A isenção por sua vez tem origem no direito positivo, e previsão em norma infraconstitucional, com fundamento na justiça, é lícita a sua revogação, justamente por isso, quando revogada passa a ter efeito de incidência, e, a hipótese de incidência é formulada, contudo, a relação jurídica tributária é impedida em razão de não poder constituir o crédito tributário, face a previsão da isenção, que exclui o crédito tributário.

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2013. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 84.

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 18 ed. revista, atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 378.

¹⁰² CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Volume 1. 3º ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 366.

¹⁰³ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3º ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015, p. 46.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. Rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 243.

Neste cenário, Paulo de Barros assevera que entre a unidade normativa da imunidade e isenção, existe uma distância abissal que as separam:

(...) uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...].¹⁰⁵

Ressalta-se que na isenção as pessoas políticas podem renunciar o seu direito de arrecadar receita, diferente da imunidade, pois não é possível renunciar o que não se tem. Na isenção, portanto, é possível identificar uma hipótese de renúncia, tendo em vista que este relaciona-se com o poder que as pessoas políticas possuem de tributar, conforme se depreende da leitura do *caput* do art. 14, e §1º,¹⁰⁶ da Lei nº 101, de 04 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destarte, como foi compreendido, a não-incidência é a ausência de legislação que contemple fatos que se desdobram em incidência tributária. Assim, Cláudio Carneiro aduz que:

A imunidade é uma não-incidência prevista na Constituição Federal, ou seja, uma proibição ou vedação constitucional ao poder de tributar, daí se tratar de competência negativa. Na hipótese de imunidade não há incidência tributária, não ocorre o fato gerador e, com isso, consequentemente, não nasce a obrigação tributária e, obviamente, não haverá qualquer pagamento de tributo [...].¹⁰⁷

No que concerne a imunidade, Sacha Calmon, assevera que:

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 205.

¹⁰⁶ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado [...].

¹⁰⁷ CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Volume 1. 3º ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 367.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucional qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.¹⁰⁸

Acerca da distinção sobre os referidos institutos, esclarece ainda Sacha Calmon:

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas.¹⁰⁹

Vale destacar, que outra dessemelhança entre a unidade normativa imunidade e isenção, é a interpretação da norma. Enquanto, cabe a imunidade a interpretação ampla, considerando os valores axiológicos trazidos pela Constituição, que merecem, portanto, plena proteção; à isenção cabe apenas uma interpretação restritiva, conforme reza o inciso I, do art. 111, do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
[...]

O STF, já se posicionou sobre o tema, quando julgou o Recurso Extraordinário - RE - 237718/São Paulo; é o que se verificar em trecho constante no voto do relator Senhor Ministro Sepúlveda Pertence:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão - conforme ao do precedente anterior à Constituição - é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.¹¹⁰

¹⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2015, p. 135.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 150.

¹¹⁰ Recurso Extraordinário 237718 / São Paulo, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 29/03/2001.

Neste sentido, esclarece Eduardo Sabbag que “(...) enquanto a norma de isenção avoca a interpretação literal, a imunidade por força da visão do STF, admite interpretação ampla à luz dos princípios constitucionais consagrados [...]”¹¹¹.

Posto os conceitos e comparações, é notória a compreensão de que imunidade e isenção, apesar de serem unidades normativas, elas não se confundem, pois apresentam características e propriedades próprias, aqui já esclarecidas.

4.3 ABRANGÊNCIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS E ESPECÍFICAS

O Sistema Tributário Nacional como já estudado, repousa na contemporânea Constituição Republicana rígida e complexa, principalmente no que diz respeito às normas imunizantes. Parafraseando Regina Helena Costa¹¹², a Constituição é rígida justamente por impor para sua modificação um processo mais complexo, e, portanto, mais difícil que o contemplado para a elaboração de uma lei infraconstitucional.

Por conseguinte, se rígida e complexa é o processo para modificação da Constituição, perene é a pretensão de assegurar direitos e princípios constitucionais. Desta forma, a perenidade atinge ao máximo as imunidades, tendo em vista que as normas imunizadoras são cláusulas pétreas.

Neste sentido, a doutrina de Regina Helena¹¹³ afirma que são previstas trinta e quatro hipóteses de imunidades tributárias na contemporânea Constituição Federal, sendo elas referentes às diversas espécies tributárias e distribuídas da seguinte forma: oito hipóteses de imunidades genéricas (atinentes apenas a impostos) e vinte e seis hipóteses de imunidades específicas (onze relativas a impostos, onze referentes a taxas e, por fim quatro atinentes a contribuições).

Portanto, após interpretação doutrinária, é possível compreender que as normas imunizadoras são abarcadas como genéricas e específicas, no que tange aos valores protegidos no texto constitucional. Neste sentido Regina Helena relata que:

(...) Quanto aos valores constitucionais protegidos ou quanto ao grau de intensidade e amplitude -, em gerais ou genéricas e específicas, tópicas ou especiais. Esta classificação é útil na delimitação do alcance das normas imunizantes. As imunidades gerais ou genéricas, contempladas no art. 150, VI, dirigem vedações a

¹¹¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 300.

¹¹² COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3º ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015, p. 74.

¹¹³ Idem. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 148.

todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou serviços das entidades mencionadas – daí a denominação que recebem. Protegem ou promovem valores constitucionais básicos, têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação etc. São dotadas de intensa carga axiológica, uma vez que a Lei Maior as fundamentam em diversos valores. As imunidades específicas, tópicas ou especiais, por sua vez, são circunscritas, em geral restritas a um único tributo – que pode ser um imposto, taxa ou contribuição -, e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais. Dirigem-se a determinada pessoa política. É o caso, por exemplo, da imunidade ao IPI das operações com produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III).¹¹⁴

Deste modo, percebe-se que as normas imunizadoras genéricas são destinadas as entidades imunizantes inseridas nas alíneas ‘a’ a ‘e’, do inciso IV, e §§ 2º a 4º, do art. 150, da Carta Magna de 1988; que veda todas as Administrações Fazendárias de instituir impostos sobre os patrimônios, renda e serviços das entidades imunizantes. Conforme reza o dispositivo constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Assim, é possível compreender a valoração da proteção dos direitos e garantias fundamentais, recepcionados pela Lei Maior não apenas no rol do art. 5º, mas também consagrados como normas imunizantes em observância a esses direitos fundamentais, ficando assim protegidos da carga fiscal nacional, atinente apenas a impostos.

Neste sentido, nos dizeres de Sabbag:

¹¹⁴ Costa, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional, 7º ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107-108.

(...) a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas) ¹¹⁵.

Enquanto, as normas imunizantes específicas, como o próprio nome diz, via de regra¹¹⁶, dirige-se apenas a uma pessoa política e alcança uma espécie de tributo, ou seja, em regra alcança apenas uma Administração Fazendária, um tributo, podendo ser a taxa, imposto ou contribuição. Quando trata sobre imunidade tributária específica, esclarece Regina Helena que o “Elemento que as tipifica é o de servirem a valores mais limitados ou conveniências especiais, como ensina Geraldo Ataliba. Justamente por essa razão, revestem, em sua maioria, natureza objetiva, posto determinadas em função de um bem” ¹¹⁷.

A comprovação das imunidades tributárias específicas que alcançam as taxas, os impostos e as contribuições, podem ser verificadas nas situações previstas em diversos dispositivos da Constituição vigente, a exemplo dos artigos:

Art. 5 - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, o critério de classificação quanto ao valor das normas tributárias como genéricas e específicas perfaz necessário para analisar seus valores no texto constitucional,

¹¹⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 295.

¹¹⁶ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3 ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015, p. 210.

¹¹⁷ Ibidem, p. 210.

bem como os valores que são protegidos por elas, a fim de verificar o alcance das normas imunizadoras.

Com enfoque mais perto do que se pretende estudar, será analisada a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, para melhor compreensão do seu conceito e alcance, enquanto norma imunizante genérica.

4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Conforme, já esclarecido no início desse estudo, foi a partir da publicação do Decreto nº 119-A/1890, que ocorreu a separação da relação jurídica entre o Estado e Igreja, e, por conseguinte, ambos passaram a manter uma neutralidade seja estatal, seja religiosa, sem interferências. É nesse contexto que surge a contribuição para a origem da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto.

Por meio da imunidade tributária concebida para os templos de qualquer culto, no inciso VI, alínea ‘b’, do art. 150, da Lei Maior, a liberdade religiosa passa a se afirmar, enquanto direito inalcançado pelos impostos face a vedação do poder das Administrações Fazendárias de tributar e, inalterável enquanto, cláusula pétrea.

Destarte, considerando o disposto no referido artigo constitucional, afirma Ives Gandra:

A imunidade consagrada objetiva não permitir, ao Estado, que imponha restrições do ser criado com Seu Criador. Não há, no direito brasileiro, desde a República – em que o Estado e a Igreja Católica deixaram de ter relações jurídicas especiais em face de ser o Catolicismo religião oficial – qualquer preconceito ou distinção entre os diversos cultos. O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo.

[...]

A Constituição – que foi promulgada não mais invocando a proteção de Deus, como na Emenda Constitucional n.01/69, em que a humildade do ser humano era mais visível, mas “impondo” a presença de Deus, sem consulta-lo, numa clara e superior “independência” da criatura em face do Criador – claramente assegura a diversidade de culto, ao contrário de muitas Constituições socialistas ou islâmica, em que a tolerância é preconceituosa e as pessoas são perseguidas, se pretenderem não seguir a pragmática e materialista orientação dos detentores do poder, dos princípios estratificados nos textos do partido ou ainda da fé dos que creem em Maomé.¹¹⁸

¹¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1-26 (p.21-22).

Desta forma, podem os templos religiosos serem constituídos livremente no território brasileiro, pois a norma imunizante lhes garante o direito de não sofrer embaraços das pessoas políticas em razão de seu regular funcionamento, “*juris et de jure*”. Em outras palavras, o alicerce da imunidade tributária para os templos de qualquer culto, é a liberdade religiosa.

Assim sendo, para melhor compreensão sobre a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, prevista na Lei Maior faz-se necessário uma conceituação da expressão “templo” e “culto”, bem como perfaz a importância de fazer uma abordagem acerca da extensão desses vocabulários.

Para Ricardo Lobo Torres¹¹⁹ o conceito de templo se estende aos conventos, demais imóveis que forem necessários para o fortalecimento da religião, destacando os cemitérios, e os anexos do prédio que se pratica o culto. Pontua ainda o doutrinador que:

(...) No Estado Patrimonial luso-brasileiro apenas a Igreja Católica era imune. No Estado Fiscal a imunidade se estendeu a todos os cultos, tendo em vista que a liberdade de religião se transformou em um dos pilares do liberalismo. De modo que a interpretação do conceito religião deve ser o mais amplo possível, para agasalhar também as religiões das minorias.¹²⁰

Sacha Calmon ao discorrer sobre o conceito de templo, explica que:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer se se oficie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todos respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita.

O tempo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou umbanda, a igreja protestante, shinoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária [...]. Imune é o templo, não a ordem religiosa [...].¹²¹

Para Claudio Carneiro, o conceito de templo:

¹¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2013. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 74.

¹²⁰ Ibidem, p. 74.

¹²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2015, p. 261.

(...) o templo não está adstrito apenas à edificação onde o culto é celebrado, mas sim, à instituição religiosa, ou seja, a tudo aquilo que é utilizado para o exercício da atividade religiosa (casamentos, missas, batizados e demais celebrações litúrgicas). Usamos a expressão instituição religiosa, pois somente faz jus a essa imunidade aquelas regularmente constituídas, já que tratam-se de pessoas jurídicas [...].¹²²

Neste sentido, Eduardo Sabbag¹²³ explica que três teorias buscam definir o conceito de templo, denominando-as para fins didáticos como: teoria clássico-restritiva, teoria clássico-liberal e teoria moderna; esclarece o autor¹²⁴ que em sua concepção a teoria moderna é a que melhor se adequa ao conceito de culto em observância a problemática satisfação da tributação dos templos. Continua o autor a conceituar templo para as teorias:

(I) Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa): conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto. Pautase na coisificação do templo religioso, (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende exclusivamente ao local do culto [...]

(II) Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade): conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres) [...].

(III) Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade): conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.

Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destaca na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.¹²⁵

Neste mesmo contexto, é o entendimento de Ives Gandra, quando aduz que o culto não é “(...) apenas o prédio em que o culto ocorre, mas também os locais onde todas as atividades correlatas têm lugar são imunes, desde que dirigidos às suas finalidades superiores”¹²⁶.

Verificado os conceitos de templo na doutrina, conclui-se que o conceito trazido pela teoria moderna na doutrina de Eduardo Sabbag, é o mais completo. Assim, o conceito de templo, não pode ser abarcado apenas pelo local, o qual se destina ao exercício do culto (a exemplo da igreja, centro espírita, terreiro de candomblé ou umbanda), e sim como ideia de

¹²² CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Volume 1. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 388-389.

¹²³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 348.

¹²⁴ Ibidem, p. 350.

¹²⁵ Ibidem, p. 348-349.

¹²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1-26 (p.23).

instituição, entidade ou associação religiosa, sem fins lucrativos, constituída regularmente e por tempo indeterminado, pois a ele está inserido tudo quanto for necessário para a propagação da fé, celebração do culto e a prática religiosa.

No que tange ao conceito de culto, explica Sabbag que “(...) o culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”¹²⁷. Importante ainda destacar que para Sabbag:

(...) o culto deve prestigiar a fê e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (art. 1º, III; 3º, I e IV; 4º II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

Portanto, não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário [...].¹²⁸

Oportuno também é conhecer o conceito de culto para Paulo de Barros:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – templo – ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fê religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.¹²⁹

Assim, adota-se aqui, o conceito de culto como exteriorização da manifestação religiosa, em atendimento ao valor da liberdade religiosa, consagrada na Constituição. Prática da fé, por meio da qual torna-se possível e lícito transcender os valores da crença de cada indivíduo, que, enquanto ser, busca através da fé, evoluir dignamente seu eu, e sua vida no seio social, sem que para isso ofereça risco ao seu convívio na sociedade, nem aos direitos assegurados a ela. Não é o local de sua celebração, mas sim o prestígio da fé. O que merece especial atenção.

¹²⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 347.

¹²⁸ Ibidem, p. 347.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Pulo: Saraiva, 2017, p. 208.

Para que a instituição religiosa possa ter reconhecida sua imunidade, é imprescindível que observe e obedeça aos valores axiológicos relacionados à liberdade religiosa, identificados na Constituição.

Cabe salientar, que o dispositivo da imunidade tributária para os templos de qualquer culto (inciso VI, alínea 'b', do art. 150, da CRFB/88), preocupa-se com a garantia e manutenção da liberdade religiosa, prevista no rol dos direitos fundamentais, bem como registra a proteção identificada no preâmbulo constitucional e, permite viabilizar a propagação da fé, a fim de garantir o exercício da liberdade de crença religiosa, bem como a descrença. Em caso contrário, estaria a interpretação da norma incorrendo em uma afronta ao desígnio constitucional, ou seja, preconceituosa seria a interpretação sobre a imunidade.

Em resumo, a Constituição busca assegurar a liberdade em relação a qualquer que seja o culto, como da mesma forma, busca através da norma imunizante, assegurar o culto contra qualquer embaraço estatal.

A imunidade consagrada na Constituição, portanto, não permite extensão para as associações religiosas que por intermédio de uma crença incentivem o racismo e a intolerância, celebrem cultos demoníacos, e tumultos no convívio social. O contrário, resultaria em uma negação ao disposto no preâmbulo da Carta Maior.

Entende-se, também, que não se permite a imunidade para as atividades, que mesmo exercida em nome da fé, tenham o objetivo de causar enriquecimento aos condutores da prática religiosa.

O bem jurídico que o legislador constituinte busca proteger por intermédio da unidade normativa imunizante, é o valor da liberdade religiosa. Nesta sintonia, é imprescindível uma interpretação ampla com o intuito de esgotar todas as possíveis pretensões do legislador constitucional, de proteger o templo de qualquer culto e, de resguardar o direito fundamental da voracidade fiscal. Em homenagem a significativa relevância desse direito, enquanto cláusula pétrea.

Importante aqui pontuar a afirmação de Carraza: “De fato, na medida em que a Constituição Federal garante a liberdade de culto, todos os meios de assegurá-la e incrementá-la hão de ser protegidos”¹³⁰. Ainda assim, faz-se necessária uma interpretação teleológica, bem como extensiva, na tentativa de dissecar o entendimento do legislador constituinte.

Desta forma, pela permissibilidade da interpretação ampla para a imunidade fiscal dos templos de qualquer culto, bem como em atenção à obediência que deve ter a instituição

¹³⁰ CARRAZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 31 ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 905.

religiosa sobre os valores da liberdade religiosa; a imunidade religiosa pode se estender também ao patrimônio, a renda e os serviços, que estejam relacionados com a finalidade da entidade religiosa, conforme reza o inciso IV, o § 4º, do art. 150, da CRFB/88.

Assim, pretende o legislador proteger os direitos fundamentais da tributação, estendendo essa proteção ao patrimônio, a renda e os serviços, que estejam relacionados com a finalidade da entidade religiosa; e não os exonerar, com a pretensão de conceder um benefício econômico ¹³¹ direcionado ao patrimônio, renda, e os serviços das entidades religiosas, bem como seu templo.

A desoneração como reflexo da imunidade relaciona-se aos patrimônios (mobiliário ou imobiliário), a renda (dízimos, ofertas ou doações em pecúnia) e aos serviços (exercício do culto ou atividades relacionadas a prática religiosa), desde que, estejam ligados intimamente à finalidade religiosa. Caráter da vedação constitucional.

Portanto, considerando o elemento axiológico da imunidade para os templos de qualquer culto e, o valor da liberdade religiosa, é lícita a extensão da imunidade dos templos para os patrimônios, rendas e serviços da instituição, desde que, possuam vínculo com a finalidade essencial da entidade religiosa, a fim de assegurar o direito fundamental e os valores constitucionais que se pretende assegurar, conforme se aborda no capítulo seguinte.

¹³¹ JUNIOR, Fissal Yunes. Algumas reflexões a respeito da imunidade de instituições religiosas (templos e instituições de assistência social). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 141-160 (p.158).

5 FINALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O constituinte tratou de não restringir a concessão da imunidade tributária religiosa somente para os templos, quando estendeu essa para o patrimônio, renda e serviços, desde que esses estejam relacionados à finalidade essencial da entidade religiosa. Através dessa condição é possível compreender a intenção registrada na hodierna Carta Magna.

Deste modo, surge a preocupação da doutrina e do judiciário em analisar cuidadosamente a extensão dessa finalidade, para, evitar que a intenção do constituinte seja banalizada, ou seja, evitar que sejam cometidos abusos face a proteção constitucional. Nesse passo, torna-se lamentável a utilização da norma imunitória para prática de condutas desleal no âmbito econômico. Assim, merece destaque a análise de sua finalidade, bem como o desvio desta, sob o prisma constitucional.

5.1 A FINALIDADE ESSENCIAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Cuidou, o constituinte, de esclarecer sobre a proteção dada a liberdade religiosa, bem como a liberdade de credo, quando conferiu imunidade tributária não apenas para “templos de qualquer culto”, ele estendeu a norma para o “patrimônio, renda e serviços” relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa, quando dispôs no §4º, do inciso VI, do art. 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

A referida norma constitucional decorre de um conjunto de dispositivos constitucionais, e não de dispositivos isolados. Desta forma, é inconcebível que o §4º do art. 150, seja analisado isoladamente, pois como bem afirmou Schoueri “(...) a imunidade não é fruto de um dispositivo; a norma, ao contrário, se extrai do exame de vários dispositivos”¹³².

¹³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 427.

Assim, é necessária uma reflexão entre o art. 150 e a alínea ‘b’, do mesmo dispositivo, bem como os incisos VI, VII e VIII, do art. 5º, da Carta Magna, para buscar alcançar alternativas válidas que, de fato, possam exaurir a intenção do legislador constituinte de ter condicionado o gozo da imunidade para o patrimônio, a renda e os serviços, à relação destes com a finalidade essencial da entidade religiosa; e conseqüentemente, assegurar não apenas o fundamento da norma imunizante, mais também o Estado Democrático de Direito,

Destarte, é necessário que o dispositivo seja estudado também pelo viés de uma interpretação sistemática, analisado em sintonia com as demais espécies de textos inseridos na Lei Maior, uma vez que, o Sistema Tributário Nacional é constitucionalmente complexo, e, permite a análise das normas simultaneamente, a fim de evitar, inclusive, contradições.

Neste sentido, esclarece Sabbag:

O art. 150, § 4º, da CF, que deve ser lido em conjunto com a alínea “b” ora estudada, em uma interpretação sistemática, dispõe que haverá desoneração sobre: “(...) patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade (...)”.

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelado a adoção da concepção templo- entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e não esta em si -, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.

Essa exegese, dita “ampliativa” – prevacente na doutrina brasileira -, que tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades conexas e que não se provoque prejuízo à livre concorrência.¹³³

Ainda nesse contexto, Fabiana Del Padre Tomé explana sobre interpretação da norma:

(...) A interpretação literal não basta. Apenas o método interpretativo sistemático permite compreender o comando normativo em sua plenitude, considerados os princípios que regem o ordenamento, bem como as normas jurídicas que se relacionam com o preceito interpretado. Eis, o motivo pelo qual, para delimitarmos o alcance de regra imunidade tributária, necessário se faz levar em conta o contexto em que se encontra inserida.¹³⁴

A interpretação ampla que se faz, portanto, analisa não apenas o conceito de templo, como também a ideia de que o templo não pode ser o possuidor de patrimônio, renda e

¹³³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 351-352.

¹³⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do patrimônio, renda e serviços relacionados às entidades essenciais dos templos religiosos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 121-139 (p.124).

serviços, pois se faz necessário que este seja compreendido como uma entidade, a fim de ser dotado de responsabilidade jurídica e; por enfatizar o dispositivo que o patrimônio, a renda e os serviços devem estar relacionados à finalidade essencial da atividade, para gozar da imunidade, o que não seria possível alcançar por uma interpretação restritiva.

Assim, a interpretação da imunidade deve levar em consideração não apenas o contexto do valor constitucional, a qual elas estão inseridas, mais também o aspecto de suas finalidades. Tendo em vista que, para gozar da norma imunizante, é necessário compreender a finalidade que se refere o constituinte, para então entender os casos em que serão aplicadas as imunidades para os patrimônios, renda e serviços da entidade religiosa.

Considerando, a importância de interpretar a finalidade essencial da entidade religiosa, é necessário que ela seja analisada com cautela, como bem afirmou Roque Carraza¹³⁵, para que o núcleo essencial da norma imunizante não seja afetado.

Essa finalidade que relaciona o patrimônio, renda e serviços da entidade religiosa, possui ligação direta com a finalidade da instituição, ou seja, a promoção de culto de adoração a um ser divino; pregação de uma doutrina de cunho religioso; colaborar com o desenvolvimento da obra missionária; conduzir seus membros a viver de forma sadia, moral e eticamente nos termos dos padrões e ensinamentos contidos na doutrina que seguem.

É importante frisar, que a finalidade da entidade religiosa é de contribuir, também, para a evolução do membro enquanto ser humano, que busca transcender o seu eu espiritual, na procura de uma relação de convivência pacífica entre todas as pessoas, respeitando gêneros, e crenças, contribuindo para o bem do homem. Concepção de décadas, pois, como bem afirmou Carraza “(...) o sentimento religioso é uma das marcas mais expressivas do gênero humano [...]”¹³⁶. Em sintonia com esta ideia, Costa¹³⁷, diz que a finalidade essencial da entidade é aquela inerente a sua própria natureza, o propósito de constituição da instituição.

Neste diapasão, transparente é a lógica de que a entidade religiosa não sofrerá a incidência de imposto que tenham como fato gerador a propriedade bem imóvel (Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU-, e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR), sobre seu patrimônio; a propriedade de bem imóvel (Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor -IPVA); e, na aquisição de sua renda (doações dos fiéis e dízimos) e seus

¹³⁵ CARRAZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 31 ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 901.

¹³⁶ Ibidem, p. 913.

¹³⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3 ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015, p. 173.

serviços (gratuitos ou onerosos). Pois, visam, também, a manutenção da entidade religiosa. Neste cenário, é o entendimento de Carraza:

De fato, de pouco valeria considerar imune ao IPTU o templo propriamente dito e fazer incidir esse tributo sobre o imóvel pertencente à confissão religiosa onde o oficiante do culto reside, elabora suas homilias, atende aos interessados em obter assistência espiritual. Seria o mesmo que dar com a mão direita e tirar com a mão esquerda – o que, por óbvio, a Constituição não faz.¹³⁸

O STF, quando analisou o Recurso Extraordinário - RE - 325.822/São Paulo, entendeu que os bens destinados à finalidade da entidade religiosa, também deve gozar da proteção constitucional:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.¹³⁹

Em sintonia com essa questão, o STF quando julgou o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento – Ag. Re. AI – 746.263 / Minas Gerais¹⁴⁰ também entendeu que a imunidade constante no §4º, do art. 150, do inciso VI, alínea ‘b’, deve ser estendida também aos lotes não edificadas e aos bens imóveis locados pertencentes a entidade religiosa, desde que o valor do aluguel seja revestido para à finalidade desta.

Neste cenário, elucida Eduardo Sabbag¹⁴¹ que a imunidade tributária dos §§ 2º e 4º, do art. 150 da Constituição, estão respectivamente ligados à imunidade recíproca (autarquias e fundações públicas) e à parte final do §4º, comporta duas espécies, sendo elas a imunidade vinculada e a relacionada:

A imunidade vinculada, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, da renda e do serviço, abrange apenas os bens necessários para poder funcionar. Exemplo: o prédio de instalação, os bens móveis, etc.

¹³⁸ CARRAZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 31 ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 899.

¹³⁹ Recurso Extraordinário 325.822/São Paulo, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 18-12-2002

¹⁴⁰ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 746.263 / Minas Gerais, rel. Min. Dias Toffoli, j. em 18/12/2012.

¹⁴¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 353.

A imunidade relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto. Exemplo: o prédio alugado a terceiros; o imóvel dedicado ao lazer etc. [...].¹⁴²

Neste sentido, a imunidade assegurada no §4º, do art. 150, da Lei Maior, trata a respeito dos fins dados ao patrimônio, rendas e serviços, e, não a origem deste.

Continua ainda o autor a aduzir que em razão da concepção “templo-entidade”, que se relacionam com a finalidade essencial da entidade, já vislumbrada pela Teoria Moderna, são requisitos elementares para o desdobramento interpretativo:

-1º Requisito elementar: é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante. Exemplo: renda de alugueres de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja; renda da comercialização de objetos sacros vertida para os propósitos religiosos etc.

O reinvestimento não é só requisito necessário para fins de imunidade, mas também o é para a própria manutenção de muitos templos. Não é incomum que tais entidades religiosas venham a se manter com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda de locações, ou seja, com o montante de que necessitam para a promoção do regular exercício do culto religioso e, ainda, da manutenção de obras assistenciais.

-2º Requisito elementar: é vital a inexistência de prejuízo a livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “business purposes”. A esse propósito, Kiyoshi Harada adverte:

“Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária”.¹⁴³

Destarte, o patrimônio e os demais recursos em comento, devem visar a manutenção da entidade religiosa, tendo em vista, que ela necessita deles para, executar suas atividades. Todavia, a imunidade não se encontra vinculada a eles, e, sim a relação deles com a finalidade essencial da entidade religiosa. Frisa-se ainda que, a imunidade estendida a eles não pode afrontar os princípios da Ordem Econômica, ou seja, a imunidade concedida para o patrimônio, renda e serviço, não pode prejudicar os princípios constitucionais, em destaque, da livre iniciativa e da livre concorrência, sob compreensão de que estaria incorrendo em um desvio de finalidade da imunidade fiscal.

Assim sendo, a finalidade referida no dispositivo em comento, trata de um requisito imposto pelo constituinte, a fim de compreender a relação entre o patrimônio, renda e serviço

¹⁴² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 353.

¹⁴³ Ibidem, p. 354.

com a finalidade da entidade religiosa, portanto se presente esse requisito, estará cumprida a pretensão do constituinte de proteger a liberdade religiosa, e, por conseguinte deverá ser reconhecido a exoneração constitucional. Neste mesmo pensamento, elucida Regina Helena que “(...) é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional”¹⁴⁴.

Deste modo, para que o patrimônio, a renda e o serviço da entidade religiosa possam alcançar a exoneração constitucional é preciso que estejam compreendidos com a finalidade essencial da entidade, de modo a prestigiar a teleologia da norma imunizante – liberdade de crença e livre exercício do culto religiosos¹⁴⁵.

É prudente registrar que a finalidade da entidade religiosa, não é captar recursos para aplicação e garantir espaço no mercado econômico, ao contrário, sua finalidade nada tem a ver com o mercado econômico. Pois, se assim fosse correria o risco de afrontar o princípio da isonomia tributária, pois esta goza de uma exoneração tributária, decorrente de texto constitucional, bem como afrontaria o princípio basilar da ordem econômica – livre iniciativa -, e os desdobramentos deste’, a exemplo da livre concorrência.

5.2 O DESVIO DA FINALIDADE DA IMUNIDADE SOBRE OS TEMPLOS

A imunidade tributária conferida ao patrimônio, renda e serviço da entidade religiosa, instigou uma severa discussão acerca da real finalidade relacionada à extensão do gozo da imunidade para os templos de qualquer culto. Desta forma, a análise da destinação dos recursos, obtido pelo templo, é indispensável para identificar não apenas o cumprimento de sua finalidade, mais também vislumbrar o desvio desta.

Neste sentido, a concessão da imunidade religiosa não pode ser sempre compreendida como uma certeza imutável. Pois, assim como cada imunidade tem sua fundamentação, é necessário analisar a fundamentação de cada entidade religiosa que afirma o gozo da imunidade para seu patrimônio, renda e serviço, atrelados a sua finalidade essencial, bem como utilizar da hermenêutica jurídica, para julgar os casos em que a entidade requer em juízo o reconhecimento da concessão da norma imunizante.

A importância de analisar a fundamentação para concessão desse benefício, justifica-se justamente pela ideia de que a entidade religiosa não pode se valer da vedação constitucional, para praticar uma concorrência desleal, pois, na concepção de Hugo de Brito:

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3º ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015, p. 174.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 175.

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trata de locação eventual de bens pertencente ao culto. Não, porém, quando se trata de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.¹⁴⁶

A partir dessa perspectiva, a extensão da imunidade tributária para o patrimônio, renda e serviço que compreendam a finalidade da entidade religiosa, torna-se alvo de severas críticas. Estas críticas surgem em detrimento da forma lamentável pela qual algumas entidades religiosas são criadas, para conseguir vantagens no cenário econômico, o que torna transparente a concepção do abuso teleológico.

A expansão dos templos de qualquer culto, justifica-se também pela facilidade de registrar a criação de uma entidade religiosa no cartório competente, o que não ocorre com o registro de empresas, procedimento mais burocrático. Assim, preceitua o art. 44, do hodierno Código Civil:

Art. 44 – São pessoas jurídicas de direito privado:

[...]

IV – as organizações religiosas;

[...]

§1º - São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes o reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

Neste sentido, Sabbag reflete de forma crítica sobre a expansão do templo, quando assevera ser “(...) lamentável que tal expansão traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que se inserem, sob a capa da fé, algumas “pseudoigrejas”. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de “representante do bem”¹⁴⁷.

A propósito, como já estudado, a finalidade da imunidade para o patrimônio, renda e serviço do templo funda-se na teleologia, o que resulta afirmar que ela não pode ser utilizada para driblar a prática de uma concorrência desleal. Assim sendo, a interpretação da sua finalidade não pode ser aplicada para analisar concessão de imunidade tributária para bens

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. Rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 304.

¹⁴⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 363.

móveis e imóveis em número significativo, pois, a finalidade da entidade religiosa não é de angariar recursos para aplicar em bens, esta finalidade cabe a empresas privadas, regularmente inseridas no mercado econômico.

O alcance da norma imunizante compreende um número de bens da entidade religiosa, que corresponda o papel relevante que lhe é atribuído, a manutenção do templo. Outrora é o entendimento de que por gozar da imunidade, é possível à sua extensão para um número surpreendente de bens, a ponto de tornar duvidosa a quantidade de bens e a destinação dos recursos oriundos do patrimônio, renda e serviços. Não se pode banalizar uma norma constitucional.

Importante ressaltar neste momento, a brilhante sentença do magistrado Luiz Sergio Fernandes de Souza, que julgou improcedente a ação anulatória de lançamento fiscal, promovida pela Igreja Universal do Reino de Deus em face da Fazenda Pública do Município de Itapeverica da Serra, para anular o lançamento de IPTU, relativo a noventa e quatro bens imóveis de propriedade da entidade, localizados no referido Município:

(...) mesmo que se admita o emprego da metonímia (utilização do sinal, templo, no lugar da coisa significada, religião, pregação do evangelho etc.), há de se ter em conta a atividade-fim da corporação religiosa e não a atividade-meio, como são os diversos negócios mobiliários e imobiliários, ou mesmo o patrimônio não consagrado, imediatamente, à finalidade religiosa [...]. É claro que, para cumprir seus objetivos religiosos, a Igreja depende de meios. Não importa quais sejam (investimentos no mercado de capitais, concessão de rádio e televisão, investimentos em imóveis, indústria, comércio etc.), certo é que, em relação a estes, não se aplica a imunidade constitucional [...]. Entende-se apenas que ao legislador constituinte afigurou-se suficiente, para garantia do pluralismo e da tolerância religiosa, a imunidade quanto aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e serviços relacionados diretamente às finalidades da corporação religiosa.¹⁴⁸

Frisou o magistrado sobre o conceito “atividade-fim” da instituição religiosa quando comparou com a “atividade-meio” para os diversos negócios mobiliários e imobiliários. O que permitiu entender que a entidade realmente depende de meios para cumprir seus objetivos religiosos; todavia, uma quantidade expressiva de bens - como no caso em tela, noventa e quatro bens imóveis - não é uma garantia para finalidade da entidade, e, portanto, a eles não deve ser aplicada a imunidade. Em caso contrário, como aponta Sabbag “(...) o templo assumiria a feição de uma verdadeira “imobiliária celestial (...)”¹⁴⁹.

¹⁴⁸ SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de. Sentença. Imunidade tributária. Templos de Qualquer natureza... Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, v.3, n.7, jan./fev. 2002, pp. 61-66 (p. 65)

¹⁴⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 355.

O relator, Ministro Joaquim Barbosa¹⁵⁰, no julgamento do Agravo de Instrumento – AI – 852.604/Distrito Federal em 25/09/2012, reconheceu que não pode a imunidade tributária ter por efeito colateral distorcer a livre-iniciativa nem o equilíbrio concorrencial, assim como as entidades que exercem atividade econômica com intuito de distribuir lucro não podem se beneficiar colateralmente da proteção constitucional que não lhes diz respeito.

Diante desse desvio de finalidade, que proporciona vantagens ao templo, quando concedidos, pode se entender que estaria dando causa à mutilação da concorrência, como bem afirma Sabbag¹⁵¹. Nessa perspectiva compreende o autor que “(...) a imunidade deve cessar a partir do momento em que o templo passa a exercer atividade econômica em caráter empresarial, ou seja, aquela que coloque em risco o regime da livre concorrência”¹⁵².

Contudo, não basta se deparar com um número relevante de bens de propriedade da entidade, para afirmar o desvio da finalidade, concorrência desleal ou cenário fraudulento. É necessária a comprovação da eventual trestinação dos recursos oriundo do patrimônio, renda e serviços da entidade. Sobre essa mesma questão O STF já se posicionou quando julgou o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395 / Espírito Santo:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁵³

É certo que essa comprovação é necessária para averiguar o cumprimento da finalidade. Todavia, é lamentável a fragilidade da fiscalização por parte dos órgãos competentes que por muitas vezes não dispõe de ferramentas tanto quanto suficientes para fiscalizar as entidades. Em razão dessa fragilidade algumas entidades são criadas para desviar o fisco das práticas ilícitas realizada no cenário econômico.

Como já explanado, a ferramenta de planejamento tributário é de suma importância para um estudo aprofundado sobre a melhor forma de pagar licitamente os tributos com uma carga fiscal reduzida, planejamento este, denominado de elisão fiscal. Contudo, de forma

¹⁵⁰ Agravo de Instrumento 852.604 / Distrito Federal, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 25/09/2012.

¹⁵¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 356.

¹⁵² Ibidem, p. 356.

¹⁵³ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395/ Espírito Santo, rel. Min. Roberto Barroso, j. em 28/10/2014

frequente alguns indivíduos vêm buscando utilizar-se da elisão, para tornar lícitos os recursos que são frutos de uma prática abusiva no mercado, bem como os oriundos das práticas ilícitas realizadas no cenário econômico.

Assim, casos de evasão fiscal acontecem comumente no campo¹⁵⁴ da licitude. É o que se pode verificar quando a pessoa jurídica que goza de imunidade tributária obtiver recursos que não integrem a sua finalidade, utilizar-se da norma imunizante para afastar a incidência da carga tributária, enquanto, a pessoa privada que não goza desse privilégio tem que suportar os excessivos encargos tributários instituídos pela Administração Fazendária do país.

Por essa razão, vale destacar, a divulgação midiática de casos polêmicos que envolvem instituições religiosas no Brasil, que utilizam da proteção constitucional para ofuscar a realização de atos ilícitos, a exemplo de lavagem de dinheiro e sonegação fiscal.

Esclarece Schoueri que existem situações em que a instituição religiosa “(...) valendo-se do privilégio, no lugar de se apropriar da vantagem tributária para atender às suas finalidades essenciais, preferisse reduzir seus preços para abocanhar maior fatia do mercado [...]”¹⁵⁵. Considerando, que os consumidores quando optam pela prestação de um serviço ou locação de um bem, analisam o menor custo.

Registra-se que além de afrontar a proteção constitucional, a entidade religiosa que busca utilizar-se a ferramenta da elisão, para sonegar incorre no crime de sonegação fiscal tipificado na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, bem como corre o risco de realizar uma das condutas previstas na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 – lei que dispõe sobre a definição dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Contudo, o planejamento tributário não pode ser meio de estudo na seara da imunidade tributária, uma vez que, o objetivo do planejamento tributário em nada se assemelha à finalidade da norma imunizante. Enquanto, o planejamento busca reduzir a carga fiscal mediante um estudo lícito; a imunidade busca afastar da carga fiscal princípios constitucionais dotados de carga axiológica.

Com enfoque na imunidade sobre os templos, essa distinção é clara. A entidade religiosa não pode ser criada para recepcionar uma exoneração fiscal, ela é criada para promover a adoração a um ser celestial, que transcende o espírito do homem; e, não para colocar em evidência a redução da carga tributária. Destarte, se criada com este objetivo, estaria desviando a sua finalidade teleológica, e, portanto, não seria merecedora da proteção constitucional.

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 370.

¹⁵⁵ Ibidem, p. 429.

Importante, enfatizar que, o desvio dessa finalidade repercute não apenas no cenário do Sistema Tributário, pois, como já dito, ela resulta em uma afronta a Ordem Econômica, tendo em vista que esse desvio sangra o princípio da livre iniciativa, e, por conseguinte a livre concorrência.

Deste modo, a interpretação feita à norma imunizante merece cautela, a fim de “daí, pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”¹⁵⁶, para não suprimir a intenção do constituinte, ou até mesmo deixar de conhecer o gozo da imunidade, a ela tem que ser assegurada a intenção do constituinte e uma interpretação que concilie com o todo do Ordenamento Jurídico. Neste sentido, afirma Schoueri que “A imunidade não pode ser uma vantagem, um favor [...], ela é compatível com o Ordenamento Jurídico porque se justifica nas finalidades constitucionais”¹⁵⁷.

Neste diapasão, é lamentável que nenhum requisito tenha sido criado a fim de garantir a preservação da imunidade tributária para os templos de qualquer culto. Como ocorre com a concessão da imunidade tributária para 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, que ficam subordinadas a atender os requisitos previstos em lei (alínea ‘c’, do inciso VI, do art. 150 da CRFB/88).

Este comando de imunidade previsto na Lei Maior pode ser identificado também no art. 9º, do CTN, e os requisitos no art. 14, do mesmo código:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001);

¹⁵⁶ A expressão “Daí, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus” aparece no livro sagrado – Bíblia -, nas passagens de Marcos 12, Mateus 22 e Lucas 20. Foi, segundo o livro, uma expressão utilizada por Jesus Cristo, para responder em parábola a indagações de fariseus e herodianos, a respeito dos tributos pagos a César. Resposta dotada de sabedoria, tendo em vista que atribui a cada coisa seu devido lugar e direcionamento, para que a cada uma fosse assegurada o que de fato lhe pertence. Vale ressaltar que, a citação em comentário não tem cunho de priorizar nenhuma crença ou religião, em respeito e homenagem ao Estado laico e democrático de direito, sendo ela mencionada apenas em virtude do nexo da resposta afirmativa com o assunto abordado.

¹⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.427.

- 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.
- [...]

Assim, a existência de requisitos dificulta o desvio da finalidade da imunidade concedida para as pessoas jurídicas acima mencionadas, o que infelizmente não foi atribuído a imunidade tributária sobre os templos religiosos.

Importante, neste momento do estudo, trazer a existência do Projeto de Emenda Constitucional de nº 176-A, de 10 de outubro de 1993 (PEC nº 176-A/93), de autoria do Deputado Federal Eduardo Jorge, cujo assunto era suprimir as alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’, do dispositivo. 150, da Lei Maior. Dentre as justificas do autor, merece destaque:

(...) o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas anos mais tarde para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios tributários concedidos pela Constituição. Isso aconteceu não apenas com os templos, ampliada que foi à interpretação para acolher também a outros imóveis pertencentes ao culto, como também na hipótese das instituições de educação. Nesse caso os métodos utilizados pelos contribuintes para se evadirem dos impostos têm sido mais escandalosos, pois até mesmo a instituição de empresas especiais administradoras de colégio foram instituídas para permitir a divisão do lucro entre seus proprietários.¹⁵⁸

A proposta não logrou êxito. No que tange a imunidade tributária sobre os templos, registrou o voto do relator Deputado Jair Siqueira:

Como se vê, a supressão da alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, ora alvitrada na presente proposta, viola um direito e garantia individual: a liberdade religiosa (art. 5º, VI, da Constituição Federal). Pois, ao tributar os templos religiosos) poderá criar-lhes dificuldades de funcionamento: além da possibilidade da fiscalização ser eventualmente exercida por fiscais impregnados de fanatismo religioso, motivo que poderá levar a arbitrariedade de ação com igrejas de seitas diferentes das suas.¹⁵⁹

Desta forma, o voto do relator prestigiou não apenas o corolário princípio da liberdade religiosa, mais também enfatizou a ideia de que a fiscalização estatal, impregnada de fanatismo poderia prejudicar entidades religiosas.

Com o passar do tempo o Deputado Federal Marcos Rogério apresentou à Câmara o Projeto de Lei Complementar nº 239/2013, de 18 de fevereiro de 2013, propondo alterar dispositivos do CTN, a fim de estabelecer procedimentos a serem observados pelas

¹⁵⁸ Projeto de Emenda Constitucional nº 176-A, de 1993, p.6.

¹⁵⁹ Projeto de Emenda Constitucional nº 176-A, de 1993, p.84-85, rel. Dep. Jair Siqueira, j. em 25/05/1995.

autoridades tributárias para suspender a imunidade tributária dos templos e as elencadas na alínea ‘c’, do art. 150, da Constituição Federal. Justificou o autor do projeto, que com a adaptação deste “(...) os interesses das entidades imunes e dos fiscos estarão atendidos, trazendo segurança jurídica para todos os envolvidos [...]”¹⁶⁰. Todavia, o projeto não seguiu tramitando, pois, em julho do mesmo ano, o autor, requereu a retirada de tramitação do seu projeto.

Desse modo, a concessão da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto permanece sem requisitos para sua concessão. Por seu turno, a supressão para evitar o desvio de sua finalidade não se justifica, em razão dos princípios que norteiam a base da imunidade religiosa. Nesta mesma linha de pensamento, assevera Sabbag:

(...) não cremos que a supressão da norma imunitória venha a ser a melhor solução. Todavia, uma regulação da fruição da benesse constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea “c” do mesmo inciso VI do art. 150 da CF, que se atêm ao cumprimento dos requisitos impostos pelo art. 14 do CTN [...], pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulosos de templos.¹⁶¹

Para que a finalidade da imunidade tributária, possa, portanto, alcançar o seu propósito é necessária uma análise profunda, de modo a garantir a intenção do constituinte, bem como interpretar a norma imunizante atentando-se para a finalidade da instituição religiosa, buscando “*jus suum unicuique tribuere*”. Tendo em vista que a concessão da proteção constitucional não pode resultar na própria negação desta.

Diante do exposto, entende-se que a observação contrária à fundamentação da imunidade religiosa, mensura o incontestável desvio de finalidade concedido ao templo de qualquer culto, e, por conseguinte, adentra numa perspectiva de afronta a Ordem Econômica, resultando numa afronta aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência; lesionando, portanto, a Carta Magna.

¹⁶⁰ Requerimento de Retirada de Tramitação do Projeto Lei Complementar nº 239, de 2013, p.3.

¹⁶¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.364.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, torna o Direito Tributário, no ordenamento jurídico, complexo e rígido, em razão dos numerosos dispositivos constitucionais em matéria de tributação. Essa complexidade e rigidez, por conseguinte engessa esse ramo do direito.

Importante ressaltar que o Direito Tributário, deve observar não apenas os dispositivos específicos do seu ramo, previstos na Constituição, mais também os direitos e garantias fundamentais arrolados nesta, tendo em vista que foram contemplados pela imunidade tributária.

Desta forma, o legislador constituinte em homenagem ao valor que norteia cada princípio constitucional, buscou vedar a Administração Fazendária – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - de exercer seu poder de tributar, que no caso dos templos de qualquer culto, se estende para o patrimônio, renda e serviços, relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa.

No processo desse estudo, observou-se que o contexto histórico da liberdade religiosa, liberdade de expressão e livre exercício do culto, permitiu compreender os motivos que levaram os constituintes a concederem a imunidade tributária para as entidades religiosas. Assim, esse trabalho evidenciou que a concepção da finalidade da instituição religiosa é de extrema importância para analisar a extensão do gozo dessa imunidade tributária junto aos templos religiosos.

Assim, o crescimento do número de instituições religiosas no Brasil pode induzir que muitos indivíduos buscam utilizar desse instituto para gozar ilicitamente da proteção constitucional. Com base nisso, acredita-se que alguns templos religiosos são criados e destinados a sonegar impostos, tornar lícitos os frutos de uma atividade ilegal, realizar lavagem de dinheiro, bem como contemplar atividades próprias de negócio mobiliário e imobiliário, alheio a finalidade dos templos, conforme foi evidenciado no capítulo cinco dessa pesquisa.

A finalidade do templo não é formar uma sociedade que tenha como objetivo o crescimento econômico. A instituição religiosa fundada com esse intuito, desvia-se da sua finalidade e valores protegidos na Constituição republicana, bem como afronta os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Nessas condições, a instituição religiosa não pode banalizar o direito assegurado na Constituição, tampouco o Estado pode impedir a criação de novos templos. Por isso, é

necessário que a Administração Fazendária acompanhe e fiscalize as atividades exercidas nas instituições religiosas, a fim de assegurar a garantia da proteção constitucional concedida as entidades. Também, não pode o ente fazendário presumir o desvio da finalidade dessa norma imunizadora concedida à entidade; devendo este demonstrar o desvio, por meio de provas.

Por essa razão, a ausência de legislação disciplinadora dessa imunidade, permite o crescimento de templos desvirtuosos no país, violando princípios e preceitos constitucionais e interferindo no ramo do Direito Tributário. E mais, isso afeta indiscutivelmente a Administração Fazendária, que deixa de arrecadar recursos que poderiam ser aplicados para o bem comum.

Desta forma, além da afronta ao ordenamento jurídico e a concorrência desleal, por trás da figura da entidade religiosa, tem-se o desrespeito com os fiéis, se considerada a ideia de que muitos deles não têm conhecimento desses fatos.

Foi demonstrado ainda nesse estudo, ser possível solucionar o desvio da finalidade da norma imunizante concedida para os templos de qualquer culto, patrimônio, renda e serviços relacionados à sua finalidade. Contudo, não será por meio de supressões ou limitações das normas, que será alcançada uma solução e sim, através da criação de legislações reguladoras.

Nessas condições, a hipótese de que os templos religiosos podem causar prejuízos ao mercado econômico ao gozar da imunidade tributária, traçada e levantada nessa pesquisa monográfica, constante na introdução desse trabalho, se confirmou; todavia, a hipótese que trata da existência de mecanismos legais que definem critérios para os templos religiosos gozarem da imunidade tributária, não foi confirmada, devido à ausência desses mecanismos.

Também, os objetivos geral e específicos foram alcançados, porém, é prudente registrar que em virtude do desenfreado crescimento de instituições religiosas, se faz necessário regulamentar e/ou disciplinar a concessão da imunidade tributária, prevista na Constituição; como já ocorre com o 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, que devem atender aos requisitos definidos em lei.

Por fim, e não menos importante, é mister ratificar que a abordagem desse estudo não se esgota no presente trabalho, há necessidade de mais pesquisas que enfatizem a exploração do tema, bem como a importância de cuidar da extensão da finalidade da imunidade tributária concedida para os templos religiosos, a fim de solucionar os reflexos consequente do desvio dessa finalidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Washington Carlos de. **A Aplicação Hodierna das imunidades Tributárias aos Templos de Todos os Cultos**. Revista de Estudos Tributários. Ano XIII – nº 78 – março - Abril 2011. Porto Alegre. v.13, n. 78, mar./abr. 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17 ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. Rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26 ed. atualizada. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011.

BRASIL. **Agravo de Instrumento 742230 / São Paulo**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28IMUNIDAD E+E+RELIGIOSA+E+ALUGA%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/yash7nh5>. Acesso em: 21 de agosto de 2018.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 746263 / Minas Gerais**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3423349>. Acesso em: 19 de agosto de 2018.

_____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 852.604 / Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3028361>. Acesso em: 19 de agosto de 2018.

_____. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395 / ESPÍRITO SANTO**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>. Acesso em: 19 de agosto de 2018.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil – Carta de Lei de 25 de março de 1824**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 14 de junho de 2018.

_____. **Constituição da república dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: 14 de junho de 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 14 de junho de 2018.

_____. **Decreto Federal n. 119-A de 07 de janeiro de 1890.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm. Acesso em: 14 de junho de 2018.

_____. **Lei Federal n 4.729 de 14 de julho de 1965.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso em 25 de agosto de 2018.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em 25 de agosto de 2018.

_____. **Recurso Extraordinário 237718 / São Paulo.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em 19 de agosto de 2018.

_____. **Recurso Extraordinário 325822 / São Paulo.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em 19 de agosto de 2018.

_____. **STF decide:** entidades religiosas têm imunidade tributária sobre qualquer patrimônio (atualizada). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59828>. Acesso em 17 de agosto de 2018.

CÂMARA. **Projeto de lei Complementar n. 239.** 2013. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1058598&filename=PLP+239/2013. Acesso em: 25 de agosto de 2018.

_____. **Proposta de Emenda Constitucional n. 176-A de 1993.** Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=781B40A82CCA C9D722E529CAF1727F10.proposicoesWeb2?codteor=1242963&filename=Dossie+-PEC+176/1993. Acesso em: 25 de agosto de 2018.

_____. **Requerimento de retirada de tramitação do Projeto de lei Complementar n 239, 2013.** Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1111714&filename=Tramitacao-PLP+239/2013. Acesso em: 25 de agosto de 2018.

CAMPANILE, Vinicius Tadeu. **Livre Concorrência, tributação e desenvolvimento socioeconômico:** utilização de legítimas vantagens tributárias em prejuízo da livre concorrência. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3362>. Acesso em: 19 de junho de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 28 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **O valor “liberdade religiosa” e sua conformação na imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição da República.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 27-43.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31 ed., ver., ampl. e atual. / até a emenda Constitucional n. 95/2016. – São Paulo: Malheiros, 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, volume 1.

CARO, Bruno Loyola Del. **A laicidade no Estado brasileiro, a liberdade religiosa e a imunidade tributária dos templos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC-Rio. Disponível em: www.maxwell.vrac.puc-rio.br/29253/29253.PDF. Acesso em: 05 de junho de 2018.

CHIESA, Clélio. **Imunidades e normas gerais de direito tributário**. In: SANTINI, Eurico Marcos Diniz de Curso de Especialização em direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, 1º ed. Rio de Janeiro: Forense 2005, p. 921-937.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, volume 1.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3º ed. revista, atualizada e ampliada – São Paulo: Malheiros, 2015.

Convenção Americana De Direitos Humanos (1969): Pacto De San José Da Costa Rica.

Disponível em:

<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>. Acesso em 04 de julho de 2018.

Declaração Universal dos Direitos Humanos. Disponível em:

https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.htm. Acesso em 04 de julho de 2018.

GOMES, Christiane Teixeira. FILHO, Flávio Barbosa Lins. **Estado laico – da origem do laicismo à atualidade brasileira**. p. 1219-1228. In: V Colóquio de História. Perspectivas Históricas. Historiografia, pesquisa e patrimônio. 16, 17, 18 de novembro de 2011. Anais. Disponível em: <http://www.unicap.br/coloiodehistoria/wp-content/uploads/2013/11/5Col-p.1219-1228.pdf>. Acesso em: 05 de junho de 2018.

HOUAISS. **Dicionário da língua portuguesa**. 2ª ed. revista e aumentada. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.

IBGE. **Atlas do censo demográfico 2010**. Distribuição por percentual da população, por grupos de religião – Brasil 2000/2010. Disponível em:

<https://censo2010.ibge.gov.br/apps/atlas>. Acesso em: 04 de julho de 2018.

JUNIOR, Aloisio Cristovam do Santos. **A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro**. São Paulo: Mackenzie, 2007.

JUNIOR, Fissal Yunes. **Algumas reflexões a respeito da imunidade de instituições religiosas (templos e instituições de assistência social)**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 141-160.

JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 16 ed. atual. com alterações no CTN e as Emendas Constitucionais 32 e 33 de 2001, e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

JUNIOR, Nilson Nunes da Silva. **Imunidade tributária dos templos religiosos como garantia da liberdade de crença da Constituição de 1988**. Disponível em: www.unifio.br/pdfs/diss_nilson_2009.pdf. Acesso em: 05 de junho de 2018.

LEITE, Fábio Carvalho. **O laicismo e outros exageros sobre a primeira república no Brasil**. 2011. Religião e Sociedade, Rio de Janeiro, 31(1): 32-60. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rs/v31n1/a03v31n1.pdf>. Acesso em 04 de julho de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As entidades religiosas e as imunidades constitucionais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1-26.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2012

NASCIMENTO, Carlos Eduardo do. **A concorrência no mercado de bens tangíveis provocada pelo planejamento tributário e pela eficiência das empresas**. Disponível em: [ttp://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/1299](http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/1299). Acesso em 19 de junho 2018

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36º ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2013.

SILVA, José Romeu da. **Imunidades Tributárias: Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie). Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3476>. Acesso em 19 de junho 2018.

SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de. Sentença. **Imunidade tributária. Templos de Qualquer natureza....** Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, v.3, n.7, jan./fev. 2002, pp. 61-66. Disponível em: <https://api.tjsp.jus.br/Handlers/Handler/FileFetch.ashx?codigo=99072>. Acesso em: 09 de janeiro de 2018.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Imunidade do patrimônio, renda e serviços relacionados às entidades essenciais dos templos religiosos.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 121-139.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 19 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.