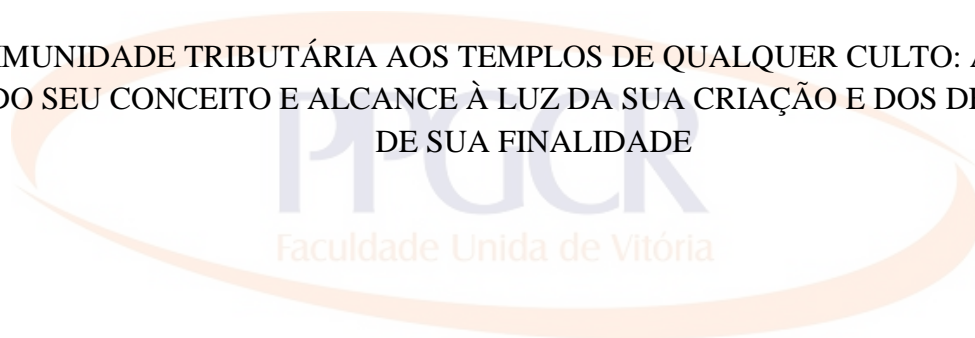


FACULDADE UNIDA DE VITÓRIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS DAS RELIGIÕES

CARLYSON SANTOS CARVALHO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE  
DO SEU CONCEITO E ALCANCE À LUZ DA SUA CRIAÇÃO E DOS DESVIOS  
DE SUA FINALIDADE



Certificado pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade Unida de Vitória - 12/06/2018.

Vitória  
2018

CARLYSON SANTOS CARVALHO

Certificado pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade Unida de Vitória - 12/06/2018.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE  
DO SEU CONCEITO E ALCANCE À LUZ DA SUA CRIAÇÃO E DOS DESVIOS  
DE SUA FINALIDADE

Trabalho Final de Mestrado Profissional  
Para obtenção do grau de Mestre em Ciências  
das Religiões

Programa de Pós-Graduação

Linha de pesquisa: Religião e Esfera Pública

Orientador: Dr. Osvaldo Luiz Ribeiro

Vitória - ES  
2018

Carvalho, Carlyson Santos

A imunidade tributária aos templos de qualquer culto / Análise do seu conceito e alcance à luz da sua criação e dos desvios de sua finalidade / Carlyson Santos Carvalho. - Vitória: UNIDA / Faculdade Unida de Vitória, 2018.

xi, 86 f. ; 31 cm.

Orientador: Osvaldo Luiz Ribeiro

Dissertação (mestrado) – UNIDA / Faculdade Unida de Vitória, 2018.

Referências bibliográficas: f. 82-86

1. Ciência da religião. 2. Religião e esfera pública. 3. Imunidade tributária. 4. Religião e estado. 5. Desvirtuamento. 6. Liberdade religiosa. - Tese. I. Carlyson Santos Carvalho. II. Faculdade Unida de Vitória, 2018. III. Título.

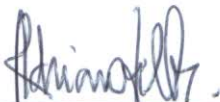
CARLYSON SANTOS CARVALHO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE DO SEU CONCEITO E ALCANCE À LUZ DA SUA CRIAÇÃO E DOS DESVIOS DE SUA FINALIDADE

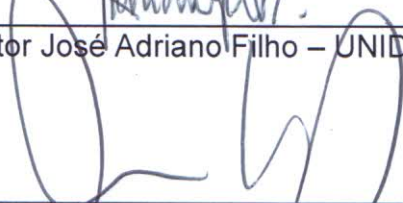
Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências das Religiões no Programa de Mestrado Profissional em Ciências das Religiões da Faculdade Unida de Vitória.



Doutor Osvaldo Luiz Ribeiro – UNIDA (presidente)



Doutor José Adriano Filho – UNIDA



Doutor Sandro Lúcio Dezan – UVV

## EPÍGRAFE



“Não te demos, ó Adão, uma morada fixa, nem feições próprias, nem dons particulares, a fim de que seja lá qual for a morada, a feição ou o dom pelos quais vieres a optar, tu, através de teus próprios juízos e decisões, os conquistes e possuas. A natureza dos outros seres, uma vez definida, é constringida entre os limites prescritos pela nossa lei. Tu, porém, não és constringido por nenhum limite, a fim de que, através de teu livre arbítrio, nas mãos do qual te pus, tu mesmo o definas. Coloquei-te no centro do mundo, para que possas observar mais facilmente tudo o que existe no universo. Nem celeste nem terreno, nem mortal nem imortal te criamos, a fim de que possas, como um livre e extraordinário escultor de ti mesmo, plasmar a tua própria forma tal como a preferires. Poderás degenerar-te nas formas inferiores, que são animais; poderás, segundo a tua decisão, regenerar-te nas formas superiores, que são divinas”.

Giovani Pico Della Mirandola

## DEDICATÓRIA

Certificado pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade Unida de Vitória - 12/06/2018.



Dedico este trabalho a minha família, especialmente, a minha esposa Fabiane, por compreender minha ausência e pelo companheirismo na nossa união.

Ao Marcelo, meu primogênito, com a esperança de um mundo melhor.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, a Deus, pela oportunidade em poder concluir mais esta etapa da minha vida e por permitir a perseverança nos estudos.

Agradeço aos amigos do mestrado pela oportunidade de aprender e trocar experiências relevantes que, evidentemente, servirão de motivação para o meu âmbito profissional.

Agradeço aos doutores professores da Unida que, com veemência, desconstruíram muitas ideias arraigadas em minha mente e faziam parte do senso comum, mas que, aos poucos, foram lapidadas. Todas essas ideias encontram-se de forma direta ou indireta neste trabalho, fruto de algumas reflexões das disciplinas.

Agradeço, especialmente, ao professor Osvaldo Luiz Ribeiro, pelas contribuições na orientação desta pesquisa, com o olhar crítico e relevante, preponderante para a construção de cada seção e compreensão do tema, pelo viés da religião.

## RESUMO

Este trabalho analisa a imunidade religiosa, com base na Constituição Federal de 1988, apresentando as suas diferentes perspectivas, desde a compreensão do conceito, assim como a relação da imunidade religiosa com questões complexas, tais como: a sua extensão para imóveis que não estão ligados diretamente às organizações religiosas, religiões de matriz africana e evasão fiscal. Desta forma, com a finalidade de alcançar os objetivos propostos, a referida pesquisa está organizada em três capítulos. No primeiro, aborda-se o Estado brasileiro e a tributação, apresentando os conceitos básicos que servem de reflexão para os demais capítulos. Na sequência, o segundo capítulo, apresenta as limitações ao poder de tributar, estabelecidas na Constituição Federal, assim como a sua relação com o fenômeno da religião, oportunidade em que, inclusive, são apresentados alguns casos levados aos tribunais superiores, estabelecendo a interface entre a imunidade e as organizações religiosas. No terceiro e último capítulo, analisa-se de forma mais específica alguns aspectos controvertidos da imunidade religiosa, especialmente, a possibilidade do desvirtuamento da sua finalidade, na ocorrência da evasão fiscal, por meio das organizações religiosas, bem como as consequências advindas desses casos. Por fim, discorre-se sobre a imunidade religiosa e a impossibilidade da sua supressão do Sistema Tributário Constitucional, tendo em vista a relevância para o direito fundamental à liberdade religiosa.

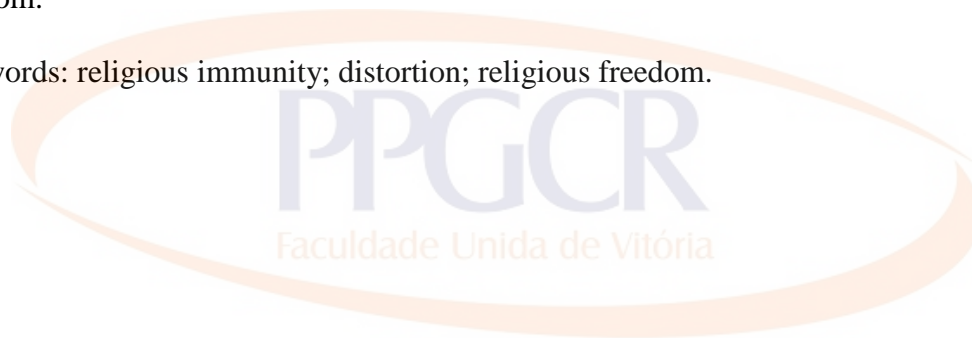
Palavras-chave: imunidade religiosa; desvirtuamento; liberdade religiosa.



## ABSTRACT

This work analyzes religious immunity, based on the Federal Constitution of 1988, presenting its different perspectives, from the understanding of the concept, as well as the relation of religious immunity with complex questions, such as: its extension to properties that are not linked religious organizations, religions of African origin and tax evasion. Thus, in order to achieve the proposed objectives, this research is organized in three chapters. In the first one, the Brazilian State is approached and taxed, presenting the basic concepts that serve as reflection for the other chapters. Secondly, the second chapter presents the limitations to the power of taxation, established in the Federal Constitution, as well as its relationship with the phenomenon of religion, an opportunity in which even some cases are presented to the higher courts, establishing the interface between immunity and religious organizations. In the third and final chapter, some controversial aspects of religious immunity, especially the possibility of distortion of its purpose, the occurrence of tax evasion through religious organizations, as well as the consequences of these cases are analyzed in a more specific way. Finally, there is discussion about religious immunity and the impossibility of its suppression of the Constitutional Tax System, in view of the relevance to the fundamental right to religious freedom.

Keywords: religious immunity; distortion; religious freedom.



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 O ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO.....	16
1.1 O Estado federal brasileiro e a sua ação financeira e tributária.....	16
1.2 Conceitos e espécies dos tributos .....	24
1.2.1 Conceito de impostos .....	27
1.2.2 Conceito de taxas.....	29
1.2.3 Conceito de contribuições de melhoria decorrente de obras públicas.....	31
1.2.4 Conceito de contribuições especiais.....	32
1.2.5 Conceito de empréstimos compulsórios.....	33
1.3 Função social dos tributos .....	34
2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO COMO FORMA DE CONTRIBUIÇÃO PARA A CIDADANIA E LIBERDADE RELIGIOSA .....	39
2.1 Sistema Tributário e imunidades .....	40
2.1.1 A evolução histórica da imunidade tributária nas Constituições brasileiras e sua relevância para o Estado Democrático de Direito .....	43
2.1.2 As imunidades tributárias previstas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal: estabelecendo o diálogo entre as diferentes imunidades e os aspectos da religião .....	48
2.2 A imunidade recíproca enquanto estrutura para a compreensão dos tributos alcançados pela imunidade religiosa.....	50
2.3 A imunidade religiosa.....	52
2.4 A imunidade dos partidos políticos, fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social e a interface com as instituições religiosas .....	54
2.5 A imunidade cultural e os reflexos para as instituições religiosas .....	56
2.6 Diferenças entre imunidade e isenção e as implicações no aspecto religioso.....	59
3 A INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA - ASPECTOS CONTROVERTIDOS .....	61
3.1. A interface entre a laicidade e a imunidade religiosa no contexto brasileiro.....	61

3.2. O conceito de “templos de qualquer culto” e o alcance da norma imunizante para além da literalidade .....	67
3.2.1. A imunidade religiosa e a extensão aos cemitérios das instituições religiosas .....	68
3.2.2. A imunidade religiosa e o seu alcance para as religiões de matriz africana e outras crenças: uma análise frente à pluralidade religiosa brasileira .....	70
3.2.3. A imunidade religiosa e a perspectiva de sua extensão às lojas maçônicas .....	73
3.3. A possibilidade de desvirtuamento da imunidade religiosa, através da evasão fiscal, e o papel de fiscalização do Estado .....	74
3.4. O tratamento dado à imunidade dos templos de qualquer culto, enquanto um direito fundamental à liberdade religiosa e como cláusula pétrea – a impossibilidade da sua supressão do Sistema Tributário Constitucional .....	76
CONCLUSÃO.....	79
REFERÊNCIAS .....	82



## INTRODUÇÃO

A partir da análise do desenvolvimento e evolução do Estado, percebem-se os diferentes propósitos da sua criação, com a finalidade precípua de estabelecer mecanismos de controle e normas de convívio aplicadas aos cidadãos. Dessa forma, inicialmente, verifica-se que a figura do poder estatal se confundia com a personificação dos deuses, de modo que a relação estabelecida entre a religião e Estado mostrava-se latente.<sup>1</sup> Contudo, a partir da formação do Estado Moderno, esse se organiza através de seus diferentes poderes e funções, com o propósito de estabelecer regras a serem cumpridas e garantir os recursos necessários a sobrevivência dos cidadãos<sup>2</sup>, conforme descrito na seção 1.1, do primeiro capítulo.

Assim, em vista da necessidade do Estado angariar os recursos necessários para os serviços essenciais à população, a tributação surge como um mecanismo financeiro em prol do Estado, com o objetivo específico de criar receitas para o emprego nas despesas públicas, a exemplo dos investimentos com educação, moradia e saúde<sup>3</sup>, tal como apresentado na seção 1.1. Em vista dessas considerações, percebe-se a importância da tributação dentro dos contornos da organização estatal, o que evidencia que ela não surge de modo aleatório, mas, ao contrário, possui o propósito alicerçado na própria dignidade do ser humano, em vista da satisfação das suas necessidades básicas.

Conquanto o Estado, através da sua ação financeira, estabeleça a tributação aos diferentes fatos da vida, que vão desde as mais corriqueiras ações como a compra de um bem de consumo até as mais complexas, tais como a compra e venda de imóveis e importações de mercadorias, nem todas as operações são tributadas, como se observa na seção 2.1 do segundo capítulo. Com base em critérios adotados pelo legislador, que consideram determinados aspectos relevantes para o Estado Democrático de Direito, há a possibilidade de se excluir da exação alguns fatos, como a compra de livros, obras musicais, além de receitas de determinadas entidades que prestem serviço de natureza relevante.

Com base nessa premissa, observa-se que se incluem entre tais entidades que não sofrem exação em de determinados tributos, os partidos políticos, escolas e entidades que não possuam finalidade lucrativa, o que ocorre pela denominada imunidade tributária, em suas

---

<sup>1</sup> Cf. SÁ, Geraldo Ribeiro de. A religião e as origens do estado moderno. *Cadernos Ceru*, série 2, v. 19, n. 2, p. 27-45, 2008, p. 29.

<sup>2</sup> Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 2.

<sup>3</sup> CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário & Financeiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 2.

diferentes espécies, elencadas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988.<sup>4</sup> É dentro desse contexto que se encontra inserida a imunidade dos templos de qualquer culto, considerada uma das espécies de imunidade estabelecida pelo legislador e analisada na seção 2.3.

Dessa forma, este trabalho tem por escopo a análise da referida imunidade, também denominada imunidade religiosa, com previsão no art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, salientando a sua importância para o contexto do Estado Democrático de Direito, assim como para o desenvolvimento das atividades desempenhadas pela Instituição Religiosa, com suas diferentes nuances. Estabelece ainda o paralelo entre a referida imunidade e a liberdade de consciência e de crença, enquanto direito fundamental conferido ao indivíduo.

A despeito de o Estado conferir às instituições religiosas a imunidade aplicada às atividades por elas desempenhadas, percebe-se, no atual contexto, a existência de um debate referente ao assunto, surgindo um questionamento que busca indagar se a imunidade religiosa tem cumprido o seu objetivo, em vista da possibilidade dos desvios dos preceitos legais por determinadas entidades eclesásticas, que se valem dessa benesse estatal relativa ao pagamento dos impostos, para atingir objetivos diversos dos pretendidos pelo legislador.<sup>5</sup> Com a evidência desse fato, nota-se a existência de uma lacuna que pode ser preenchida através da compreensão do seu conceito, histórico e objetivos estabelecidos pelo legislador constitucional, ao estabelecer a imunidade religiosa na Carta Magna de 1988, acrescentando-se ainda para o preenchimento dessa lacuna, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal referente a determinados aspectos controvertidos que envolvem a imunidade religiosa e o fenômeno religioso.

Dentro desse panorama em que se discute a imunidade religiosa, nota-se que os diferentes autores dispostos a estudar o assunto acabam por relacionar os preceitos constitucionais com o fenômeno religioso, demonstrando a relação existente entre o estudo da religião, em suas diferentes perspectivas e a atuação estatal. Assim, partindo da literatura constitucional<sup>6</sup>, religiosa<sup>7</sup> e tributária<sup>8</sup>, desenvolve-se um quadro teórico com algumas

<sup>4</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 748.

<sup>5</sup> Cf. TOLLEMACHE, Mark. Imunidade tributária religiosa e evasão fiscal. *In*: 12º Encontro Científico Cultural Interinstitucional, 2014, *Anais*, 2014, p. 1-11.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

<sup>7</sup> PIERUCCI, Antônio Flávio. O crescimento da liberdade religiosa e o declínio da religião tradicional: a propósito do censo 2010. 1. *Anuac*, São Paulo, Ano I, n. 2, p. 87-96, 2012.

<sup>8</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

categorias analisadas no decorrer do trabalho, tais como o conceito de tributos em suas diferentes espécies, no primeiro capítulo, imunidade e sua classificação, no segundo capítulo, bem como a liberdade religiosa, enquanto direito fundamental, analisada no terceiro e último capítulo.

Ademais, no que se refere ao tipo de pesquisa adotada para o desenvolvimento do trabalho, optou-se pela pesquisa explicativa<sup>9</sup>, com a finalidade de analisar, com base na literatura supracitada, o desencadeamento dos fatos e a sua relação com o fenômeno religioso, e, assim, compreender qual(is) o(s) posicionamento(s) adotado(s) pelo Poder Judiciário, ao se deparar com situações relativas à tributação e à religião, em vista da sua complexidade. E, nesse caso, essa conjugação de diferentes fontes doutrinárias e exemplos práticos, refletidos através das diferentes jurisprudências, contribuíram para o panorama desse quadro explicativo, com o viés para as diferentes categorias desta pesquisa.

E, dessa forma, buscou-se estabelecer o diálogo entre os diferentes autores, a exemplo de Geraldo Ribeiro de Sá, com a perspectiva da religião e as origens do estado na modernidade e Antônio Flávio Pierucci, com a análise da religião na modernidade e os contornos da liberdade religiosa no panorama atual brasileiro.

Assim, para responder se a imunidade religiosa tem cumprido a função delineada pelo legislador, foram perseguidos os seguintes objetivos: analisar a formação do Estado e o desenvolvimento da sua ação financeira e tributária, conforme seção 1.1; discutir o conceito de tributos e suas diferentes espécies, com desenvolvimento nas seções 1.2 a 1.2.5 e; por fim, identificar quais as principais controvérsias no contexto brasileiro, que dizem respeito à imunidade religiosa e os desvios da sua finalidade, discutidas no terceiro capítulo.

Como forma de atingir os objetivos acima, buscou-se através de uma revisão de literatura e análise jurisprudencial, abordar os principais aspectos inerentes à tributação, de modo a proporcionar ao leitor a compreensão a respeito do Sistema Tributário Brasileiro, abrangido pelas normas constitucionais e diretrizes do Código Tributário Nacional, estabelecendo ainda nas diferentes seções a interrelação com o fenômeno religioso e, sempre que possível, exemplificando.

---

<sup>9</sup> De acordo com Gil, pesquisas explicativas “são aquelas pesquisas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas”. (GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 28.

Assim, este relatório de pesquisa, organizado em três capítulos, que se relacionam entre si, analisa a temática da tributação, em uma proposta de dialogar a atividade religiosa e a atividade tributária do Estado.

Inicialmente, no primeiro capítulo, analisa-se a organização política e administrativa do Estado federal brasileiro e a sua ação financeira e tributária, pelo viés constitucional, tendo como parâmetro a Carta Magna de 1988, descrevendo na sequência o conceito de tributo e suas diferentes espécies, a exemplo dos impostos e taxas, nas seções 1.2.1 e 1.2.2. No mesmo capítulo, na seção 1.3, é estabelecida uma interlocução entre a atividade tributária e a sua função social, demonstrando determinadas práticas religiosas primitivas que correspondiam aos aspectos de “tributação” nessas sociedades.

Com base nos conceitos e aspectos gerais apresentados no capítulo anterior, analisa-se, no segundo capítulo, as limitações do poder de tributar do Estado, instituídas pela Constituição Federal, como forma de resguardar o contribuinte e cooperar para o desenvolvimento de determinados pontos relacionados à cidadania, em específico ao pluripartidarismo político, sindicalização e à cultura, assim como a liberdade religiosa, descrevendo nas diferentes seções as imunidades previstas na Constituição Federal, com seus diferentes objetivos, oportunidade em que são analisados os aspectos gerais da imunidade religiosa, na seção 2.1.2.

Por fim, no terceiro e último capítulo, coloca-se em debate a interpretação da imunidade religiosa, através das suas diferentes perspectivas, a exemplo da análise de sua aplicabilidade aos cemitérios, na seção 3.2.1, os entraves para o reconhecimento da imunidade religiosa às religiões de matriz africana em comparação a outras religiões praticadas no território brasileiro, na seção 3.2.2; a (im)possibilidade da sua extensão às lojas maçônicas, na seção 3.2.3. Tais pontos, na concepção da literatura e jurisprudência, mostram-se controvertidos. Ressalta-se, ainda, neste mesmo capítulo, um dos pontos relevantes para este relatório de pesquisa, analisado na seção 3.3, qual seja: a possibilidade de ocorrência de desvirtuamento da imunidade, através da evasão fiscal, e quais as consequências para a Instituição Religiosa diante de tal prática, evidenciando os mecanismos que o poder público pode se valer para rechaçar tais condutas e preservar os preceitos estabelecidos pelo legislador.

Logo, em vista das diferentes interfaces do tema, que estabelece o diálogo entre atividade religiosa e normas imunizantes, pretende-se defender a hipótese, no terceiro capítulo, na seção 3.4, que a despeito dos desvios da finalidade da imunidade religiosa,

evidente com os artifícios de determinadas instituições religiosas, que se valem das benesses conferidas pelo legislador para atingir objetivos diversos da difusão da pluralidade e ampliação da liberdade religiosa, como é o caso da evasão fiscal, deve-se resguardar a imunidade religiosa, enquanto cláusula pétrea<sup>10</sup>, fato esse que corrobora com o posicionamento dos autores e da atual concepção do Supremo Tribunal Federal ao interpretar a imunidade religiosa em suas diferentes perspectivas. Contudo, os mecanismos de fiscalização estatal devem ser colocados em voga, de modo que seja observada a celeridade e eficácia desses mecanismos, como forma de afastar a impunidade e empregar a tributação nas relações dissimuladas dessas organizações religiosas, o que contribui para a manutenção da imunidade religiosa no ordenamento jurídico.



---

<sup>10</sup> Cf. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 286.



## 1 O ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO

No desenvolvimento deste capítulo, serão abordados os aspectos inerentes à organização política e administrativa do Estado federal brasileiro e a sua ação financeira e tributária, pelo viés constitucional, tendo como parâmetro a Carta Magna de 1988, com o objetivo de subsidiar os demais capítulos deste relatório de pesquisa. Sendo assim, a seção 1.1 descreve o Estado brasileiro e seu desenvolvimento financeiro e tributário. A seção 1.2 analisa, a partir da interpretação dos textos legais, os conceitos e as espécies dos tributos; a seção 1.2.1 descreve o conceito de impostos, diferenciando-os das demais espécies tributárias. Por fim, a seção 1.3 destaca a função social dos tributos, perpassando por determinadas práticas, ao longo da história, que revelam indícios de tributação desde os tempos imemoriais, ainda que diferentes da atividade tributária contemporânea, advinda com o Estado Moderno.

### 1.1 O Estado federal brasileiro e a sua ação financeira e tributária

A proposta desta seção é realizar uma análise da organização política e administrativa do Estado brasileiro como forma de entender a sua centralização ou descentralização, no que tange à retenção do poder. Todavia, para efeitos didáticos e a fim de tornar esse ponto mais compreensível, faz-se necessário apresentar os aspectos preliminares do Estado, a análise do seu conceito, o seu surgimento, assim como a possível relação existente entre o seu desenvolvimento e a religião, tratando ainda da diferença entre o modelo unitário e federal, para, posteriormente, dar enfoque ao Estado brasileiro.

Inicialmente, como forma de explicar a relação existente entre a origem do Estado Moderno e a religião, desvelada através dos diferentes contornos do poder, Sá afirma que “o que ocorreu no Império Romano, onde, muitas vezes, o imperador era, ao mesmo tempo, deus e sacerdote”<sup>11</sup>, revelando esse vínculo, em suas diferentes nuances. Além disso, acrescenta que a agnação entre Estado e religião se confirma ao se reconhecer que o interesse do poder político dominante, tendo por finalidade a conquista de novas terras, “caracterizava a íntima vinculação entre Igreja e organização política da época”.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> SÁ, Geraldo Ribeiro de. A religião e as origens do estado moderno. *Cadernos Ceru*, série 2, v. 19, n. 2, p. 27-45, 2008, p. 29.

<sup>12</sup> SÁ, 2008, p. 29.

No caso brasileiro, em específico, a possível relação entre Estado e religião, ou como identifica Sá, “a presença da Igreja na consolidação do Estado”<sup>13</sup> fica evidente diante dos diferentes eventos que tinham o protagonismo da Igreja, “a começar pela primeira missa, celebrada por Frei Henrique de Coimbra, com a presença dos jesuítas como Nóbrega e Anchieta”.<sup>14</sup>

Dessa forma, a possível desvinculação entre Estado e Igreja somente teria passado a ser percebida com determinadas rupturas ocorridas no final do século XVI e na metade do século XVIII. A Reforma Protestante é um significativo exemplo disso, já que rompeu o liame existente entre as ordens emanadas pelas autoridades eclesiásticas e estatais, visto que elas se confundiam em uma só pessoa, o Papa. De igual modo, a apropriação do conhecimento era inerente à Igreja, também considerada a maior latifundiária.<sup>15</sup> Com essas evidências, destaca Sá que “a Santa Sé era um ‘Estado’, que, em certo nível, era como qualquer outro, todavia detinha privilégios de que nenhum outro ‘Estado’ dispunha”.<sup>16</sup>

Tomando por base essas premissas, observa-se que a Reforma contribuiu para o estabelecimento do Estado, em suas diferentes formas de atuação, sobretudo no modo em que está aparelhado, assim como da sua estrutura administrativa e burocrática, e das regras jurídicas que, ao longo do tempo e da consolidação estatal, foram se alterando enquanto opressoras e devolutivas.<sup>17</sup>

Sendo assim, nessa mesma concepção em que se discute a formação e consolidação do Estado, observa-se que as principais características, inerentes a este, necessitam de uma análise, tendo em vista que muito se discute sobre o seu conceito, sua origem e sua formação<sup>18</sup>, o que certamente revela ser coerente um exame desse termo, assim como se deve considerar, através dos autores da Teoria geral do Estado, como, ao longo do tempo, a sua concepção foi sendo desenvolvida. Nessa perspectiva, então, a análise do seu conceito, assim como dos demais aspectos que o envolvem, colabora para o esclarecimento do próprio Estado brasileiro. Portanto, partindo para a apreciação do termo Estado, observa-se que:

A denominação Estado (do latim *status* = estar firme), significando situação permanente de convivência e ligada à sociedade política, aparece pela primeira vez em ‘O Príncipe’ de Maquiavel, escrito em 1513, passando a ser usada pelos italianos

<sup>13</sup> SÁ, 2008, p. 29.

<sup>14</sup> SÁ, 2008, p. 29.

<sup>15</sup> Cf. SÁ, 2008, p. 30.

<sup>16</sup> SÁ, 2008, p. 30.

<sup>17</sup> Cf. SÁ, 2008, p. 32.

<sup>18</sup> Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 51.

sempre ligada ao nome de uma cidade independente, como, por exemplo, *stato di Firenze*.<sup>19</sup>

Salienta Ames que a construção do conceito de Estado, em Maquiavel, vai possibilitar a compreensão do termo de modo mais amplo. Assim, a análise deste mostra-se de suma relevância, pois, apesar de, possivelmente, não se referir ao que exatamente denominamos de Estado, na atualidade, foi determinante para o aprimoramento da sua acepção ao longo do tempo.<sup>20</sup> Dito isso, observa-se que, no decorrer da história, o conceito de Estado sofreu alterações, inclusive com aplicações distintas, a partir dos países que o empregaram, já que a expressão “estar firme” foi também utilizada em “escritos franceses, ingleses e alemães nos séculos XVI e XVII”. Mas, diferentemente desses países, “na Espanha, até o século XVIII, aplicava-se também a denominação de estados a grandes propriedades rurais de domínio particular”.<sup>21</sup>

Complementando a ideia anterior, Azambuja compreende o Estado enquanto “uma sociedade, pois se constitui essencialmente de um grupo de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum”.<sup>22</sup> Ocorre que, segundo Dallari, “o nome Estado, indicando uma sociedade política, só aparece no século XVI”<sup>23</sup>. E, nesse caso, essa denominação só pode ser aplicada com propriedade “à sociedade política dotada de certas características bem definidas”, razão pela qual predomina a ideia de que a utilização do termo é adequada apenas nas sociedades que estabeleceram uma organização política e que também instituíram, através dos seus superiores, normas de relação entre os seus membros.<sup>24</sup>

Entre essas regras de organização e convivência, listadas por Dallari, tem-se a distribuição do poder político, razão pela qual Carvalho Filho afirma que “compõe-se o Estado de Poderes, segmentos estruturais em que se divide o poder geral e abstrato decorrente de sua soberania”.<sup>25</sup> Essa perspectiva de divisão do poder político teria surgido a partir da teoria de Montesquieu<sup>26</sup>, em seu clássico “O Espírito das Leis”, estabelecendo a divisão de poder entre Legislativo, Judiciário e Executivo; e, nesse caso, pela sua concepção, “entre eles

<sup>19</sup> DALLARI, 2002, p. 51.

<sup>20</sup> Cf. AMES, José Luiz. A formação do conceito moderno de Estado: a contribuição de Maquiavel. *Discurso*, São Paulo, n. 41, p. 293-328, 2012, p. 296.

<sup>21</sup> DALLARI, 2002, p. 51.

<sup>22</sup> AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 44 ed. São Paulo: Globo, 2003, p. 2.

<sup>23</sup> DALLARI, 2002, p. 51.

<sup>24</sup> Cf. DALLARI, 2002, p. 52.

<sup>25</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 2.

<sup>26</sup> Cf. CARVALHO FILHO, 2016, p. 2.

deveria haver necessário equilíbrio, de forma a ser evitada a supremacia de qualquer deles sobre o outro”.<sup>27</sup>

Ainda no intuito de analisar essa distribuição de poder, mas por outro viés, Machado menciona que “o Estado pode apresentar-se com governo centralizado, em uma única unidade, ou descentralizado, em unidades autônomas”.<sup>28</sup> Esclarecendo esse ponto, Maluf anota que o Estado unitário “é aquele em que se centralizam as determinações, sem que qualquer espaço de interferência por parte dos demais entes seja permitido”<sup>29</sup>. Já o Estado federação ou federativo, “etimologicamente (do latim *foedus*) (...) pacto, aliança”<sup>30</sup>, ou seja, constitui-se através da divisão do poder entre diferentes centros autônomos, pois como dizem Mendes e Branco:

[...] o Estado federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão.<sup>31</sup>

Nessa mesma linha de pensamento, Kelsen justifica que “a diferença entre o Estado federal e o unitário está apenas no grau de descentralização”.<sup>32</sup> As concepções acima trazidas por Mendes, Branco e Kelsen podem ser complementadas, apesar de em uma perspectiva diferente, por Francisco Neto, ao mencionar que o federalismo:

[...] não constitui apenas uma fórmula institucional específica de descentralização política ou acomodação, mas, também, uma verdadeira filosofia política, um modelo normativo de democracia baseado em convenções e pactos dentro da tradição republicana.<sup>33</sup>

O pensamento dos autores, apesar de se diferenciar em alguns aspectos, possibilita a compreensão de que em uma federação, seja enquanto filosofia política, seja como modo de

<sup>27</sup> CARVALHO FILHO, 2016, p. 2.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 51.

<sup>29</sup> Cf. MALUF, Aflaton Castanheira. *Representação municipal na federação brasileira*. São Paulo: Lemos e Cruz, 2006, p. 111.

<sup>30</sup> DALLARI, 2002, p. 255.

<sup>31</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 844.

<sup>32</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Geral do direito e do estado*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 309.

<sup>33</sup> NETO, João Francisco. *Responsabilidade Fiscal e gasto público no contexto federativo*. 2009. 272 f. Tese (Doutorado)- Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 14.

ser, há uma repartição de competências, administrativa e de poder, estabelecida entre o centro do governo e os demais entes da federação.<sup>34</sup>

Sendo assim, analisados os principais aspectos que diferenciam o Estado unitário do Estado federativo, torna-se imprescindível considerar a origem e a evolução do modelo federativo como forma de compreender o caso brasileiro. A princípio, deve-se salientar que não há unanimidade por parte dos estudiosos da Teoria Geral do Estado a respeito do surgimento desse modelo de organização política, pois:

Alguns autores entendem que o primeiro exemplo dessa união total e permanente foi a Confederação Helvética, surgida em 1291, quando três cantões celebraram um pacto de amizade e aliança. Na verdade, porém, essa união, que se ampliou pela adesão de outros cantões, permaneceu restrita quanto aos objetivos e ao relacionamento entre os participantes até o ano de 1848, quando se organizou a Suíça como Estado Federal.<sup>35</sup>

Entretanto, prosseguindo na análise, Dallari afirma que “o Estado federal nasceu, realmente, com a constituição dos Estados Unidos da América. Em 1776 treze colônias britânicas da América declararam-se independentes”.<sup>36</sup> Seguindo essa mesma concepção outros autores, a exemplo de Mendes e Branco, destacam que o federalismo nasce com a perspectiva de independência, nos Estados Unidos. Ou seja, advém da “necessidade de um governo eficiente em vasto território, que, ao mesmo tempo, assegurasse os ideais republicanos que vingaram com a revolução de 1776”<sup>37</sup>. Assim, na perspectiva em que se analisa o Estado federal e o seu surgimento, observa-se que:

A Constituição atua como fundamento de validade das ordens jurídicas parciais e central. Ela confere unidade à ordem jurídica do Estado federal, com o propósito de traçar um compromisso entre as aspirações de cada região e os interesses comuns às esferas locais em conjunto. A federação gira em torno da Constituição Federal, que é o seu fundamento jurídico e instrumento regulador.<sup>38</sup>

No caso brasileiro, em específico, é possível afirmar que, desde 1891, com a “Constituição republicana, existiam diversos centros de poder dotados de estabilidade”.<sup>39</sup> Na referida carta, há uma distribuição de poder de modo “vertical”, e, nesse caso, entre os seus principais aspectos, encontravam-se os diferentes “poderes constituintes, governamentais e

<sup>34</sup> Cf. MENDES; BRANCO, 2016, p. 844.

<sup>35</sup> DALLARI, 2002, p. 255.

<sup>36</sup> DALLARI, 2002, p. 255.

<sup>37</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 839.

<sup>38</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 840.

<sup>39</sup> QUINTILIANO, Leonardo David. *Autonomia Federativa: delimitação no Direito Constitucional Brasileiro*. 2012. 321 f. Tese (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 156.

políticos”.<sup>40</sup> A partir disso, evidencia-se que “as Repúblicas brasileiras, ao menos formal e teoricamente, sempre constituíram Estados federativos”.<sup>41</sup> Francisco Neto adverte ainda que a federação no Brasil não surge de modo aleatório, visto que nasce da lacuna existente nas “antigas Províncias, que de um momento para o outro foram transformadas em Estados federados pelo decreto nº 1º do Governo Provisório que se instalou posteriormente à proclamação da República”.<sup>42</sup>

Com base no entendimento anterior, e também em análise da atual Constituição em vigor, percebe-se que o texto constitucional de 1988, seguindo as cartas anteriores, especificamente em seu artigo 18, fez a opção pela organização político-administrativa do modelo de Estado federal: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.<sup>43</sup> Nesse caso, de modo sistematizado, através das diferentes atribuições a cada um dos entes governamentais, a Constituição possibilitou a “participação na vontade nacional”, por parte dos estados – o que fica evidenciado com o Senado Federal – e também do povo – através da atuação dos representantes na Câmara dos Deputados.<sup>44</sup>

Logo, esses esclarecimentos anteriores são importantes na medida em que contribuem para a compreensão da organização político-administrativa brasileira enquanto Estado federal. Com base na própria Constituição, documento legal que organiza e estabelece as diretrizes em um Estado, a exemplo do caso brasileiro, entende-se a existência da repartição de competências entre os diferentes centros de poder para administrar o interesse público.<sup>45</sup> De igual modo, existe também a distribuição dos recursos públicos, o que contribui para a minimização das desigualdades entre os diferentes entes, ao possibilitar que “estados e Municípios com menor arrecadação possam, preservando a sua autonomia, enfrentar as demandas sociais que superam as receitas obtidas por meio dos tributos da sua própria competência”.<sup>46</sup>

Por esses motivos, conforme salienta Carneiro, “independentemente da espécie do Estado vigente, fez-se necessário o aumento de sua receita (arrecadação) para que a máquina

<sup>40</sup> QUINTILIANO, 2012, p. 156.

<sup>41</sup> QUINTILIANO, 2012, p. 156.

<sup>42</sup> NETO, 2009, p. 27.

<sup>43</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. 51. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 16.

<sup>44</sup> Cf. QUINTILIANO, 2012, p. 156.

<sup>45</sup> Cf. MENDES; BRANCO, 2016, p. 841.

<sup>46</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 841.

estatal pudesse desempenhar satisfatoriamente suas atividades”.<sup>47</sup> Destarte, apesar da divisão entre Estado unitário e federal, compreendendo o Brasil enquanto Estado federal, conforme analisado no decorrer desta seção, Machado entende que “qualquer que seja a concepção de Estado que se venha adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira”.<sup>48</sup> Essa atividade financeira pode ser compreendida como o “conjunto de ações para obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas”.<sup>49</sup>

E, assim, a Constituição estabelece, diante de algumas exceções, a atuação estatal com o propósito econômico, pois “ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo”.<sup>50</sup> E também, no mesmo sistema, prevê a atuação de iniciativa privada, desde que respeitados alguns princípios “capazes de viabilizar a ordem econômica por ela concebida”<sup>51</sup>, conforme dicção do artigo 170 da Constituição Federal:

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:

- I – soberania nacional;
- II – propriedade privada;
- III – função social da propriedade;
- IV – livre concorrência;
- V – defesa do consumidor;
- VI – defesa do meio ambiente;
- VII – redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII – busca do pleno emprego;
- IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.<sup>52</sup>

Neste passo, à medida que a iniciativa privada produz recursos econômicos, o Estado, através de seu exercício de cobranças de tributos, recolhe a sua parcela para o cumprimento das atividades essenciais, razão pela qual:

<sup>47</sup> CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário & Financeiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 2.

<sup>48</sup> MACHADO, 2006, p. 51.

<sup>49</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 11.

<sup>50</sup> BRASIL, 1988, p. 63.

<sup>51</sup> NASCIMENTO, Carlos Valder do. Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: *uma proposta de reforma tributária*. 2013. 197 f. Tese (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal de Pernambuco, 2013, p. 65.

<sup>52</sup> BRASIL, 1988, p. 63.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.<sup>53</sup>

No entanto, a atividade tributária não surge de modo inesperado, pois decorre justamente da supremacia do Estado, exercida, em detrimento dos seus indivíduos, como forma de atingir seus objetivos, tal como destaca Rosa Júnior:

O Estado, no desempenho da atividade financeira nos campos da receita, gestão e despesa, necessita recorrer ao direito, para que a mesma apresente resultados práticos e favoráveis, porque as normas econômicas não são dotadas de coercibilidade. Assim, o Estado necessita estabelecer normas jurídicas para legitimar sua atuação, tornando compulsório o acatamento pelo particular das diretrizes emanadas de sua atividade financeira.<sup>54</sup>

Com tais evidências, a partir da citação de Rosa Júnior, observa-se que a atividade financeira estatal constitui-se em um “instrumento” capaz de angariar recursos para a efetivação dos direitos estabelecidos constitucionalmente. E, nesse caso, tendo em vista que o objetivo principal da atividade estatal não é simplesmente angariar recurso, tal como salienta o autor, surge a concepção de que “uma característica importantíssima da atividade financeira é a de ser puramente instrumental, já que obter recursos e realizar gastos não é um fim em si mesmo”.<sup>55</sup>

Assim, o intuito principal do Estado deve ser produzir recursos de modo que sejam aplicados para atender às necessidades daqueles que estão sob a sua tutela. Por esse viés, torna-se compreensível que “o Estado não tem o objetivo de enriquecer ou aumentar o seu patrimônio, e sim o de arrecadar e atingir certos objetivos de índole pública, econômica ou administrativa, por exercer uma atividade-meio e não uma atividade-fim”.<sup>56</sup> Desse modo, antes mesmo de o Estado atuar, há uma deliberação sobre a questão financeira, com a finalidade de angariar recursos, para que se torne efetiva a possibilidade com o gasto público.<sup>57</sup>

Por fim, em alinhamento a esta seção, observa-se que são evidentes os diferentes investimentos que o Estado deve fazer para atingir as necessidades dos cidadãos, sendo que

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

<sup>54</sup> ROSA JÚNIOR. Luiz F da. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 1.

<sup>55</sup> CARNEIRO, 2011, p. 8.

<sup>56</sup> CARNEIRO, 2011, p. 8.

<sup>57</sup> Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1423.



essas aplicações dos recursos estatais passam a ser reveladas de sobremaneira, conforme “o agigantamento do Estado”. Dessa forma, as “necessidades coletivas são inúmeras e das mais variadas espécies. Abrangem as construções de edifícios públicos, monumentos comemorativos, cemitérios, estádios, aeródromos, hospitais, pontes, praças e viadutos”<sup>58</sup>, razão pela qual se torna imprescindível a escolha, entre tais necessidades, daquelas que serão consideradas de interesse coletivo iminente.

## 1.2 Conceitos e espécies de tributos

O objetivo de buscar conceituar o termo tributo, nesta seção, justifica-se pelo fato de que, ao ser abordado o seu conceito, na perspectiva da legislação vigente e dos doutrinadores, desenvolve-se, justamente, o objeto principal da tributação.<sup>59</sup> Portanto, mostra-se relevante não apenas a análise da nomenclatura, mas também, como salienta Ichiara, “suas espécies e quais os critérios eleitos pelo legislador para identificação da classificação dos tributos, uma vez que se aplicam a impostos, taxas e contribuição de melhoria, além da materialidade do fato gerador diferenciado”.<sup>60</sup>

Com a perspectiva de analisar a origem e a expressão do conceito, Carneiro salienta que “tributo não é uma terminologia moderna, ao contrário, deriva do latim *tribuere*, que significa repartir, dividir”.<sup>61</sup> Já sob o enfoque jurídico, vale destacar que, apesar de a Constituição Federal de 1988 ser a norma máxima em termos de tributação, por estarem inseridos os direitos básicos dos contribuintes, ela fez a opção por não conceituar tributo, mas, em contrapartida, legitimou o conceito já existente no Código Tributário Nacional, o que Torres afirma ser a constitucionalização do conceito.<sup>62</sup>

Na mesma linha de Torres, mas já abordando os aspectos considerados pelo Código Tributário Nacional - CTN, Machado destaca que ao elaborar o art. 3º do referido diploma legal, o legislador buscou excluir as divergências doutrinárias, adotando o seguinte conceito: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante

<sup>58</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 4.

<sup>59</sup> Cf. ICHIARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 71.

<sup>60</sup> ICHIARA, 2001, p. 71.

<sup>61</sup> CARNEIRO, 2011, p. 201.

<sup>62</sup> Cf. TORRES, 2002, p. 333.

atividade administrativa plenamente vinculada”.<sup>63</sup> No intuito de interpretar o conceito trazido pelo legislador, Ichiara destaca as seguintes características quanto a sua construção:

- a) a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória ou obrigatória;
- b) não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito;
- c) deve ser instituído ou decorrente de lei; e
- d) deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal.<sup>64</sup>

Entretanto, apesar de a definição parecer elucidativa para a compreensão do conceito de tributo, o que fica evidenciado a partir das características acima, salientadas por Ichiara, algumas críticas merecem destaque, contribuindo, então, para uma compreensão mais precisa do seu conceito.

Seguindo nessa direção, Amaro salienta “o equívoco traduzido na redundância da expressão prestação pecuniária, e moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”<sup>65</sup>, enfatizando ‘a assimetria’ na forma de construção do texto legal, o que é evidente pela imprecisão gramatical, em que a preposição ‘em’ (regendo a expressão moeda) se sucede com o relativo ‘cujo’ (aludido à prestação pecuniária). Em vista dessa observação, conclui o autor que “o texto se torna obscuro”. Ocorre que, com a finalidade de aparar as arestas do conceito do legislador, Amaro formula o seu conceito, sem, contudo, abandonar o preceito normativo, mas tornando-o mais objetivo, ao mencionar que: “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.<sup>66</sup>

Acrescenta-se, ainda, entre as críticas, o fato de o conceito estabelecer que se trata de uma prestação compulsória, razão pela qual parece ser uma peculiaridade da prestação tributária ter natureza obrigatória e não voluntária; entretanto, essa não é uma característica apenas do tributo, considerando que as demais prestações jurídicas, a exemplo do aluguel e do salário, também podem ser consideradas de natureza obrigatória, tendo em vista a existência de contrato, pois em caso de descumprimento, essas prestações poderão ser exigidas com a coercibilidade estatal<sup>67</sup>.

<sup>63</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Vade Mecum Saraiva. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 357.

<sup>64</sup> ICHIARA, 2001, p. 73.

<sup>65</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 19.

<sup>66</sup> AMARO, 2009, p. 25.

<sup>67</sup> Cf. AMARO, 2009, p. 21.

Por sua vez, ampliando o conceito trazido pelo legislador, assim como descrevendo o tributo enquanto “dever fundamental”, e não enquanto prestação compulsória, revelam-se importantes as palavras de Torres, ao afirmar que:

Tributo é dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.<sup>68</sup>

A compreensão de Torres a respeito de tributo tem a finalidade de tornar menos obscuro o conceito descrito pelo Código Tributário Nacional- CTN, ao passo que, pelo que se revela ali descrito, haveria a sua subsunção a outras formas de ingresso de receitas públicas, a exemplo dos “preços públicos, custas, contribuições sociais”. E, nesse caso, aponta o autor ser o pagamento do tributo um dever social, justamente por caminhar em parâmetro “dos deveres militares e do serviço do júri”.<sup>69</sup>

É relevante esclarecer ainda o que Torres relata como descrito em lei, visto que o pagamento do tributo advém do princípio da legalidade, cuja base legal está no art. 5º, II, da Constituição da República. A necessidade de se observar esse ponto é tão evidente que mereceu especial atenção do legislador, pois estabeleceu essa diretriz em diferentes artigos do documento legal; tanto é assim que, ao analisar essa questão, Carraza estabelece que, com o intuito de resguardar os direitos contribuintes, o texto legislativo foi mais além: deixou transparente esta ideia noutra passagem da Carta Magna, nomeadamente em seu art. 150, I<sup>70</sup>, que assim preceitua: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.<sup>71</sup>

Por fim, diante desses critérios e com base nessas características acima analisadas, o Supremo Tribunal Federal (STF), órgão ao qual se atribui a guarda da Constituição, teria estabelecido cinco espécies de tributos, a serem conceituadas nas seções subseqüentes, quais

<sup>68</sup> TORRES, 2002, p. 334.

<sup>69</sup> TORRES, 2002, p. 334.

<sup>70</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 260.

<sup>71</sup> BRASIL, 1988, p. 60.

sejam: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) contribuições sociais; e) empréstimo compulsório.<sup>72</sup>

### 1.2.1 *Conceito de impostos*

De acordo com a conclusão estabelecida na seção anterior, observa-se que tributo é o gênero do qual decorrem cinco espécies, entre estas os impostos. Assim, o próprio Código Tributário Nacional estabelece o seu conceito: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.<sup>73</sup> Todavia, em vista de uma melhor compreensão desse conceito, tornam-se necessárias as principais observações trazidas pela literatura da área, sobretudo por ser o imposto a espécie sobre a qual vai incidir a Imunidade religiosa<sup>74</sup>, objeto principal deste relatório de pesquisa.

Primeiramente, ressalta-se que a responsabilidade estabelecida ao contribuinte pelo pagamento do imposto não possui, em contrapartida, nenhuma ação específica do Estado. Ou seja, o pagamento é estabelecido com base em determinadas situações, a exemplo da aquisição de patrimônio, auferir renda e prestação de serviço<sup>75</sup>. Diante dessas evidências, Machado conclui que “a obrigação de pagar o tributo tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.<sup>76</sup>

Complementando a ideia do autor supracitado, Melo observa que o imposto é considerado tributo unilateral, vez que inexistente contraprestação estatal e, assim, “o imposto sinaliza um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”.<sup>77</sup>

Nesse mesmo sentido, porém demonstrando tal questão pelo viés prático, Sabbag evidencia que, apesar do contribuinte pagar o Imposto de Propriedade Territorial Urbana-IPTU, não pode exigir do ente federal a execução de determinada obra ou serviço<sup>78</sup>, pois, ao

<sup>72</sup> Cf. CARNEIRO, 2011, p. 205.

<sup>73</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Vade Mecum Saraiva. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 358.

<sup>74</sup> Cf. SABBAG, 2012, p. 324.

<sup>75</sup> Cf. ROSA JÚNIOR, 2009, p. 62.

<sup>76</sup> MACHADO, 2006, p. 311.

<sup>77</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 55

<sup>78</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 404.

se posicionar sobre esse ponto, o Superior Tribunal de Justiça – STJ teria, assim, se manifestado, tal como demonstra a ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUINTE DO IPTU - CONTRA-PRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR - EQUIPARAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - INAPLICABILIDADE IN CASU. 1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte. 2. Conseqüentemente, o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas. [...]. Sob esse ângulo, o CTN é *lex specialis* e derroga a *lex generalis* que é o CDC. 5. Recurso Especial desprovido.<sup>79</sup>

Ocorre que, apesar da impossibilidade de se exigir do Estado uma atividade contraprestacional, tal como demonstrado anteriormente, o imposto, na concepção do Estado Moderno, possui a finalidade de contribuir para a minimização das desigualdades, pois à medida que determinados contribuintes auferem maior riqueza, esses são mais tributados, e neste caso, há um esforço para se alcançar a Justiça Social.<sup>80</sup> A partir dessa constatação, salienta Rosa Júnior que a igualdade tributária é alcançada pelo Estado das seguintes maneiras:

a) concedendo isenção sobre a riqueza que significa o mínimo necessário à subsistência das pessoas; b) tributando mais pesadamente os rendimentos típicos de capital e mais suavemente os rendimentos derivados do trabalho; c) estabelecendo uma carga tributária mais onerosa para os bens supérfluos e mais leves para os bens de maior necessidade.<sup>81</sup>

Além desse fator, que corrobora com o alcance do primeiro objetivo inserido no art. 3º da Constituição Federal “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”<sup>82</sup>, acrescenta-se que a receita obtida por meio do pagamento dos impostos tem como destino o custeio com os serviços públicos básicos, tais como: “educação, segurança pública, limpeza pública”.<sup>83</sup> Assim, a guisa de conclusão, Torres afirma que o imposto “possui a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais”.<sup>84</sup>

<sup>79</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 478.958/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/06/2003, DJ 04/08/2003, p. 237. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 12 jun. 2017.

<sup>80</sup> Cf. ROSA JÚNIOR, 2009, p. 65.

<sup>81</sup> ROSA JÚNIOR, 2009, p. 65.

<sup>82</sup> BRASIL, 1988, p. 62.

<sup>83</sup> SABBAG, 2012, p. 404.

<sup>84</sup> TORRES, 2002, p. 336.

### 1.2.2 *Conceito de taxas*

A compreensão do conceito de taxas, nesta seção, justifica-se pelo fato de que, ao se analisar os principais aspectos da terminologia trazidos pela Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, assim como fazendo a correlação com a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, objetivo do segundo e terceiro capítulo, há uma contribuição para que seja esclarecida uma confusão hermenêutica<sup>85</sup>, no que se refere à obrigatoriedade pelo pagamento dos tributos, pois como se observa através da leitura do art. 150 da Constituição Federal: “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”.<sup>86</sup> Diante disso, observa-se que não se inclui na concepção da norma as taxas, razão pela qual se faz necessário reconhecer que independente da Instituição Religiosa, há a obrigatoriedade do seu adimplemento, em virtude de determinados serviços solicitados ao Estado.<sup>87</sup>

Nesse caso, se, por um lado, o conceito de impostos, analisado na seção anterior, descreve uma obrigação independente de qualquer atividade do Estado, em uma direção diferente, observa-se que o conceito de taxas estabelece como principal característica o fato de que é “vinculado a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte”.<sup>88</sup> Pois, ao instituir o seu conceito, o legislador deixa clara essa concepção, ao dispor no artigo 145, II, da Constituição Federal que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.<sup>89</sup>

Ademais, evidenciando o conceito trazido pelo legislador, destaca-se que o principal ponto de diferença estabelecido entre os impostos e as taxas é justamente o caráter contraprestacional, em decorrência do “serviço público ou do exercício do poder de polícia”. De qualquer forma, entre os elementos do conceito, surge a concepção de que a taxa possui “prestação estatal específica”, ou seja, “a taxa é tributo vinculado e, portanto, a sua hipótese

---

<sup>85</sup> Cf. SABBAG, 2012, p. 415.

<sup>86</sup> BRASIL, 1988, p. 62.

<sup>87</sup> MACHADO, 2006, p. 300.

<sup>88</sup> TORRES, 2002, p. 361.

<sup>89</sup> TORRES, 2002, p. 361.

de incidência em lei deve depender de uma ação que acarrete ao contribuinte o gozo individualizado do serviço público”.<sup>90</sup> Sendo assim, a partir da concepção acima, nota-se que o artigo mencionado não exemplifica essas situações de incidência de poder de polícia e serviço público, motivo do fato de que, no intuito de interpretar a norma legal, estudiosos da área analisam a questão. Desse modo:

As taxas de polícia consistem nas atividades de fiscalização, controle e inspeção de edifícios, veículos, pesos e medidas e vigilância sanitária, enquanto as de serviço são voltadas para a limpeza pública e a conservação de vias ou logradouros públicos, dentre outras, ao passo que as de pedágio repousam na conservação de estradas.<sup>91</sup>

Decorre ainda das taxas a característica da equivalência, considerando que, a partir do momento em que o Estado, enquanto ente prestador de serviço, é provocado pelo particular para que o serviço seja executado, surge sua individualidade e a obrigatoriedade pelo pagamento, cabendo a quem solicitou. Portanto, há uma determinação para o seu adimplemento, em decorrência do serviço que o Estado possa executar, o que também pode ser compreendido como “sinalagma”, pois, à medida que o Estado atua, o particular paga<sup>92</sup>. Neste mesmo sentido, Coêlho salienta que a cobrança resulta de “uma atuação do Estado relativa à pessoa do obrigado, que a frui, por isso mesmo, em caráter pessoal, aí residindo o sinalagma.”<sup>93</sup>

Por fim, apesar de a imunidade dos templos de qualquer culto não alcançar as taxas, a interpretação da referida norma tem encontrado novas nuances, pois tramita atualmente no Senado Federal um Projeto de Lei de nº 100/2011, de autoria da Senadora Gleisi Hoffmann, com a finalidade de modificar “o art. 46 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, para isentar da arrecadação de direitos autorais a execução, por qualquer meio, de obras musicais ou lítero-musicais no âmbito de cultos, cerimônias ou eventos realizados por organizações religiosas, sem objetivo de lucro”.<sup>94</sup>

<sup>90</sup> ROSA JÚNIOR, 2009, p. 80.

<sup>91</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 146.

<sup>92</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 187.

<sup>93</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 537.

<sup>94</sup> BRASÍLIA. Senado Federal. PL nº 200/2011, Relatora: Gleisi Hoffmann. Altera o art. 46 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, para isentar da arrecadação de direitos autorais a execução, por qualquer meio, de obras musicais ou lítero-musicais no âmbito de cultos, cerimônias ou eventos realizados por organizações religiosas, sem objetivo de lucro. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/99480>>. Acesso em: 5 jul. 2017.

### 1.2.3 *Conceito de contribuições de melhoria decorrente de obras públicas*

Há, ainda, entre as espécies tributárias, as contribuições de melhoria decorrente de obras públicas. A análise de seu conceito é relevante, nesta seção, considerando a possibilidade de, com base no fato concreto, surgir a obrigatoriedade de determinada Instituição Religiosa vir a contribuir com o Estado, em decorrência de um benefício ou acréscimo proveniente do investimento público. Dessa forma, o art. 81 do CTN, assim como o art. 145, III, da Constituição Federal, estabelecendo a sua incidência, não apenas relacionada à Instituição Religiosa, mas a qualquer pessoa física ou jurídica que se amolda à norma, descreve que:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.<sup>95</sup>

De tal modo, diferentemente do que estabelece o CTN, a Constituição Federal de 1988 “agora fala exclusivamente em contribuição de melhoria decorrente de obra pública, sem ao menos mencionar a palavra valorização (e o faz corretamente)”. Essa observação é importante, pois demonstra que o Estado se encontra adstrito em cobrar a contribuição com base na obra desenvolvida. Então, existe uma limitação que justifica os custos decorrentes dos cofres públicos que, de certo modo, beneficiam os particulares.

É importante observar que, embora a norma tenha estabelecido o pagamento da contribuição apenas em decorrência de obra, termo que se refere à edificação ou modificação, deve-se também interpretar, estendendo e complementando o texto legal, que a contribuição é devida em caso de demolição que proporcione valorização, a exemplo do Presídio do Carandiru, em São Paulo, considerando a possibilidade de significativa valorização para os moradores da área.<sup>96</sup>

Em arremate à seção, cabe salientar que, em análise a essa espécie tributária e relacionando a questão da Instituição Religiosa, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul se posicionou no sentido de que a valorização para o contribuinte, no caso a Igreja, em decorrência da obra pública, deve estar evidente, cabendo ao poder público, Estado ou Município, demonstrar a valorização do imóvel. Além disso, não basta a realização da obra

<sup>95</sup> BRASIL, 1988, p. 358.

<sup>96</sup> Cf. JARDIM, 2016, p. 152.



por simples decisão da administração, é imprescindível a edição de lei com essa finalidade, bem como a participação do contribuinte no processo anterior à obra, de modo a tomar conhecimento dos valores que, porventura, virá a ser obrigado a pagar.<sup>97</sup>

#### 1.2.4 *Conceito de contribuições especiais*

Além das contribuições de melhoria decorrente de obras públicas, o legislador, estabeleceu, ainda, as contribuições especiais ou sociais que, na concepção de Machado, se referem àquelas que a União Federal pode instituir com o fundamento nos arts. 149 e 195 da Constituição, pois, conforme preceitua o art. 149:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.<sup>98</sup>

A respeito das contribuições estabelecidas no artigo citado acima, Machado afirma que são divididas em duas espécies, “contribuições de intervenção no domínio econômico-também denominada de CIDE, e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômica”. Sabbag justifica a existência das primeiras, ao mencionar que “a União, em seu propósito desenvolvimentista, realiza atividades de efetiva intervenção no controle de mercado, exigindo-se as CIDEs, no contexto da referibilidade, para financiar os custos e encargos”.<sup>99</sup> Sobre as segundas contribuições, relativas ao interesse de categorias profissionais, Amaro menciona que “são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”.<sup>100</sup>

Diferentemente das contribuições anteriores, apresentadas no art. 149, o art. 195 descreve as contribuições de seguridade social, como se analisa na transcrição do artigo a seguir:

<sup>97</sup> BRASIL. Tribunal do Rio Grande do Sul. Apelação nº 70021408208 Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=contribuição+de+melhoria+igreja>>. Acesso em: 7 dez. 2017.

<sup>98</sup> BRASIL, 1988, p. 360.

<sup>99</sup> SABBAG, 2012, p. 516.

<sup>100</sup> AMARO, 2009, p. 55.

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:

- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
  - b) a receita ou o faturamento;
  - c) o lucro;
- II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.<sup>101</sup>

Assim, a própria Constituição Federal no art. 194 menciona a seguridade social enquanto “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.<sup>102</sup> E, neste caso, o custeio dessas ações é financiado com base nessas contribuições, adimplidas pelos diferentes sujeitos passivos, a exemplo dos trabalhadores. A análise dessas contribuições, de forma mais específica, não diz respeito ao âmbito da tributação, sendo abordadas pelo regime trabalhista<sup>103</sup>.

### 1.2.5 Conceito de empréstimos compulsórios

Os conceitos anteriores, estabelecidos pelo legislador e interpretados pelos estudiosos da área, descrevem situações habituais que permitem a cobrança dos tributos. Todavia, além dessas espécies, no intuito de resguardar o interesse coletivo, o legislador possibilitou, ainda, no âmbito da classificação dos tributos, o empréstimo compulsório, cujo objetivo é socorrer uma necessidade pública extrema e imprevisível. Em análise a essa espécie tributária, Schoueri menciona que:

O constituinte nada diz acerca de qual a hipótese que o legislador poderá escolher para tal espécie, mas apenas a caracteriza por sua restituibilidade (daí ser um empréstimo), e por sua finalidade (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional).<sup>104</sup>

<sup>101</sup> BRASIL, 1988, p. 362.

<sup>102</sup> BRASIL, 1988, p. 339.

<sup>103</sup> Cf. SCHOUERI, 2016, p. 230.

<sup>104</sup> SCHOUERI, 2016, p. 219.

Com essas considerações, observa-se que, para a efetiva cobrança do empréstimo compulsório, impõe como necessidade a situação de anormalidade ou imprevisível que determina sua cobrança, inclusive, com a possibilidade da exigência ser considerada ilegal. Tanto é assim que, para evitar a subjetividade e possíveis arbitrariedades que poderiam ser ocasionadas ao contribuinte, o legislador, no art. 145 da Constituição Federal, estabeleceu de forma objetiva as probabilidades de cobrança, tal como se infere da sua leitura:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, 'b'.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.<sup>105</sup>

Nesse sentido, com base no artigo mencionado, somente nos casos acima é possível a coercibilidade da União, no intuito de compelir a cobrança do empréstimo compulsório. Ou seja, a partir do momento em que a situação que dá ensejo à cobrança deixa de existir, não permanece a necessidade de sua cobrança.<sup>106</sup>

### 1.3 Função social dos tributos

O objetivo desta última seção é apresentar uma análise a respeito da função social dos tributos, de forma mais específica e em consonância com preceitos estabelecidos pelo Estado Democrático de Direito. Com isso, pretende-se compreender quais os desígnios sociais almejados pelo legislador brasileiro ao instituir a obrigação tributária em suas diferentes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria decorrente de obras públicas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios; classes essas reconhecidas atualmente na legislação constitucional e no Código Tributário Nacional, e analisadas nas seções antecedentes. Todavia, para uma compreensão mais sistêmica da função social dos tributos na atualidade, revela-se importante trazer, a título de exemplo, determinadas práticas estabelecidas pelas sociedades ao longo dos anos que sugerem formas “tributação”, mesmo que diferentes da realidade atual, mas que demonstram essa prática desde os tempos remotos.

<sup>105</sup> BRASIL, 1988, p. 359.

<sup>106</sup> Cf. SCHOUERI, 2016, p. 223.

As sociedades, em suas diferentes estruturas de organização, sempre estabeleceram formas de “tributação”, mesmo que na origem essas condutas não reflitam ao modo de tributação da atualidade<sup>107</sup>. Dessa forma, com base no pensamento de Durkheim, é possível compreender que as sociedades simples, caracterizadas pela ausência de uma organização Estatal, tinham por comportamento a oferenda de dádivas aos deuses, como forma de acalmar a fúria e a afastar o temor a esses, tais atos demonstravam trocas existentes entre “homens e deuses”, mas com evidente diferença, tendo em vista o domínio que era exercido pelos deuses sob os homens<sup>108</sup>. O desenvolvimento dessa prática de troca, como forma de agradar os deuses, estabelecida nas sociedades simples, sofre alterações a partir do momento em que as divindades passam a estar personificadas nos sacerdotes, incumbindo-lhes zelar pelos presentes recebidos, assim como utilizá-los como mecanismos da própria sobrevivência<sup>109</sup>.

Todavia, com a passagem das sociedades simples para as sociedades complexas, em que se torna determinante a “divisão do trabalho e a formação do Estado”<sup>110</sup>, como forma de regular a vida dos indivíduos, a atividade tributária ou financeira passa a ganhar contornos diferentes, “tendo em vista que se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir as suas finalidades”<sup>111</sup>. Ademais, Schoueri ressalta que se é verdade que podemos considerar que a atividade tributária, na atualidade, passa a ser fundamental para o Estado. Deve-se ainda considerar como afirmativa a ideia de que essa é capaz de gerar conseqüências sobre a economia, criando, inclusive, “novas distorções, seja como instrumento para atingir as finalidades estatais, merecendo, destarte, instrumentos de controle e correção”.<sup>112</sup>

Portanto, a atividade tributária recebeu do legislador brasileiro atenção especial com a Constituição de 1988, sendo tratada em capítulo específico - Título VI - Da Tributação e do Orçamento, o que pode ser denominado de Estatuto do contribuinte “ao traçar balizas fundamentais da competência tributária, resguardam-se, direta e independentemente de mediação legislativa, os direitos e garantias fundamentais do contribuinte”<sup>113</sup>. Nesse contexto específico, “o regramento da atividade financeira, que se define como arrecadação de receitas, sua gestão e a realização do gasto, a fim de atender à necessidades públicas, está na base de

<sup>107</sup> Cf. SCHOUERI, 2016, p. 25.

<sup>108</sup> Cf. DURKHEIM, Emile. *Ensaio de Sociologia*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 226.

<sup>109</sup> Cf. DURKHEIM, 2002, p. 226.

<sup>110</sup> DURKHEIM, 2002, p. 226.

<sup>111</sup> SCHOUERI, 2016, p. 42.

<sup>112</sup> SCHOUERI, 2016, p. 42.

<sup>113</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 1398.

toda e qualquer atividade estatal”<sup>114</sup>. Nessa mesma perspectiva, ainda é esclarecedor o fato de que:

A construção do Estado Democrático de Direito Brasileiro, anunciado pelo art. 1º da Constituição Federal, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda.<sup>115</sup>

Além dessa comprovação estabelecida anteriormente, deve-se compreender que existe sempre uma determinação de emprego financeiro, “de trás de cada atuação estatal que demande recursos. Esta é, por sua vez, precedida de uma atividade de arrecadação, que torna a decisão de gastar possível”<sup>116</sup>. É com base nessa concepção que se pode afirmar que, além de um caráter instrumental, os preceitos da tributação têm uma finalidade ética, tal como afirma Amaral: “forçam a levar em conta, de modo público, os sacrifícios que nós, como comunidade, decidimos fazer, a explicar do que pretendemos abrir mão em favor de objetivos mais importantes”.<sup>117</sup>

Nesse sentido, é preciso reconhecer o esforço em estabelecer uma finalidade social para a cobrança dos tributos, tal como o objetivo inserido no art. 3º, inciso I da Constituição Federal: “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”.<sup>118</sup> Tal tentativa justifica-se pela necessidade de constituir uma igualdade entre os diferentes contribuintes. Essa questão não surge de modo inusitado, mas advém da necessidade de praticar justiça social, perspectiva apresentada a partir do princípio da capacidade tributária, cujo aspecto principal é tributar cada contribuinte de acordo com os seus rendimentos.<sup>119</sup> Logo, com tais evidências, a atividade da tributação, no Estado Moderno, possui os seguintes efeitos:

**Distributivos:** quando se tem em conta que é possível, com a tributação, redistribuir renda, tirando mais de uns e aplicando mais em favor de outros. No Estado Social, a redistribuição visa à redução das desigualdades sociais.

**Alocativos:** quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexo na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator considerado na própria decisão do agente econômico.

**Estabilizadores:** quando se tem em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável

<sup>114</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.59.

<sup>115</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 1365.

<sup>116</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 1487.

<sup>117</sup> AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com escassez de recursos e as decisões trágicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2010, p. 42.

<sup>118</sup> BRASIL, 1988, p. 9.

<sup>119</sup> SABBAG, 2012, p. 154.

estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico.<sup>120</sup>

Paralelo aos diferentes efeitos que a atividade tributária desencadeia, “o tributo deve ser reconhecido como principal forma de receita pública do Estado Moderno, revela-se componente fundamental a sua estrutura, bem como do modelo econômico adotado”.<sup>121</sup> Mas, além da perspectiva de ser uma receita pública, a tributação revela-se como instrumento de reciprocidade entre os diferentes cidadãos, na transformação da realidade social, de acordo com o entendimento a seguir:

Mais do qualquer outro instrumento estatal, a tributação se vincula à realidade do mundo dos fatos, deitando suas raízes nos preceitos da solidariedade e da justiça social. Equivale a dizer que os fundamentos e objetivos positivados na Carta Constitucional em vigor não se restringem ao Poder Público, pois implicam uma relação de solidariedade entre as pessoas e o Estado, na qual todos têm o compromisso de cooperar para a redução das mazelas sociais que, em uma análise final, os afetam sem exceção.<sup>122</sup>

Ao mesmo tempo, conquanto a princípio possa-se idealizar que a responsabilidade para atender os anseios sociais seja um esforço apenas do Estado, realizado através dos seus recursos, a sociedade, de igual modo, possui suas obrigações na persecução da “justiça social”, como demonstra a citação anterior, revelando ainda ser arrecadação dos tributos uma consequência do princípio da solidariedade<sup>123</sup>. Assim, “a tributação representa o interesse objetivo e inconsciente dos homens em se ajudarem mutuamente, tornando sua sobrevivência muito mais fácil, pois une a vontade particular à coletividade”.<sup>124</sup>

Em alinhamento a esta seção e ao capítulo, observou-se que, para compreender a função social dos tributos na atualidade, revela-se importante analisar as práticas desenvolvidas nas sociedades simples, que fornecem amparo para a compreensão da atividade financeira desenvolvida pelo Estado, direcionado, por fim, para o Estado brasileiro, em que se tornam evidentes os diferentes objetivos estabelecidos pelo legislador no texto da Constituição, tendo em vista que eles revelam a real necessidade da atuação estatal no estabelecimento dos diferentes tributos, assim como um mecanismo de justiça social, no escopo do princípio da solidariedade. Ademais, o desencadeamento das ideias expostas no

<sup>120</sup> SCHOUERI, 2016, p. 43.

<sup>121</sup> MENDES; BRANCO, 2016, p. 1365.

<sup>122</sup> CARDOSO, Alenilton da Silva. Função social dos tributos na perspectiva da solidariedade. *Revista Direito Mackenzie*. v.5. n. 2, p. 10-20, 2011, p. 12.

<sup>123</sup> Cf. CARDOSO, 2011, p. 12.

<sup>124</sup> CARDOSO, 2011, p. 12.

capítulo presente auxiliar a compreensão da opção legislativa por não tributar determinadas circunstâncias, a exemplo da imunidade cultural, dos partidos políticos e dos templos de qualquer culto, a serem conceituadas e contextualizadas historicamente no segundo capítulo.



## 2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO COMO FORMA DE CONTRIBUIÇÃO PARA A CIDADANIA E LIBERDADE RELIGIOSA

No desenvolvimento deste capítulo, serão abordados os aspectos gerais inerentes às limitações do poder de tributar do Estado, estabelecidas pela Constituição Federal, como forma de resguardar o contribuinte e cooperar para o desenvolvimento de determinados aspectos relacionados à cidadania. Trata-se, então, em específico do pluripartidarismo político, sindicalização e da cultura, através da imunidade dos “partidos políticos, fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social e aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”<sup>125</sup>, além de estabelecer um viés das referidas imunidades para o âmbito das instituições religiosas. Evidencia-se, ainda, neste capítulo, a imunidade religiosa, apresentando especificidades estabelecidas pelo legislador, como forma de subsídio necessário para a sua compreensão e para que essa imunidade seja tensionada com aspectos controversos, a exemplo da extensão aos cemitérios e às lojas maçônicas, na perspectiva dos diferentes posicionamentos doutrinários e do Supremo Tribunal Federal que serão apresentados no último capítulo.

Nesse sentido, este trabalho está organizado do seguinte modo: a seção 2.1 descreve o Sistema Tributário Nacional e as imunidades, contextualizando-as e conceituando-as em alinhamento aos preceitos da Constituição Federal. A seção 2.1.1 analisa a evolução histórica das imunidades tributárias nas Constituições brasileiras, salientando, especialmente, o desenvolvimento da imunidade religiosa. A seção 2.1.2 descreve com base na Constituição de 1988 quais são as imunidades tributárias previstas no art. 150, inciso VI e sua relação com as instituições religiosas, apresentando, de modo mais sistematizado, nas seções 2.2, a imunidade recíproca enquanto estrutura para a compreensão dos tributos alcançados pela imunidade religiosa, na seção 2.3, a imunidade religiosa, na seção 2.4, a imunidade dos partidos políticos, fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social e a interface com a instituição religiosa, na seção 2.5, a imunidade cultural e os reflexos para as instituições religiosas. Por fim, a seção 2.6, apresenta as diferenças entre imunidade e isenção e as implicações no aspecto religioso.

---

<sup>125</sup> BRASIL, 1988, p. 55.



## 2.1 Sistema Tributário e imunidades

No intuito de cumprir os preceitos deste capítulo, torna-se imperioso analisar o que se entende por Sistema Tributário Nacional, de modo a estabelecer os aspectos introdutórios que contribuem para a compreensão das diferentes imunidades tributárias nesse sistema, além de servir como instrumento para analisar a imunidade religiosa dentro deste contexto. Para isso, antes mesmo de conceituar o que se entende por Sistema Tributário Nacional, é adequado compreender o que se concebe por sistema, conceituado como “um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos”<sup>126</sup>. A consideração apresentada por Harada revela a conformidade que deve existir entre as diferentes normas que se apresentam dentro da unidade do sistema.

Consequentemente, se a compreensão inicial revela a coesão pressuposta em um sistema, de modo mais específico, ao que se refere ao Sistema Tributário Nacional, com base na Constituição Federal de 1988, Harada elucida o que se entende por esse conjunto de normas tributárias, salientando que:

A Constituição Federal, em seu Título VI, Capítulo I, dedica 18 artigos (arts. 145 a 162) sob a denominação de Sistema Tributário Nacional. [...] Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).<sup>127</sup>

Nessa direção, extrai-se do conceito de Sistema Tributário Nacional, a existência de diferentes normas atinentes à tributação, assim como diversos princípios que são imposições fundamentais para a atividade do legislador, ou seja, a Carta Magna “prescreveu princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais”.<sup>128</sup> Dessa forma, o próprio legislador constitucional estabeleceu juntamente com outros direitos fundamentais, inseridos no art. 5º da Constituição Federal, a exemplo da vida, liberdade e igualdade <sup>129</sup>,

<sup>126</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 344.

<sup>127</sup> HARADA, 2009, p. 344.

<sup>128</sup> HARADA, 2009, p. 404.

<sup>129</sup> Cf. BRASIL, 1988, p. 10.

determinadas balizas, ao que o autor denominou de princípios, que servem de limitação para a atividade tributária do Estado.<sup>130</sup>

Ao lado desses princípios, as imunidades tributárias ganham um espaço de relevância, tendo em vista sua função de contribuir com diferentes aspectos do Estado Democrático de Direito, sobretudo por revelar o seu subsídio à cidadania, um dos fundamentos da República Brasileira, estabelecido no art.1º da Constituição Federal de 1988, ao lado da soberania, “da dignidade da pessoa humana; dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político”.<sup>131</sup> Nesse contexto, outro fato que merece destaque é a possibilidade de se interpretar as imunidades e a sua relação com os direitos fundamentais, ao passo que o poder de tributar, conferido ao Estado, com base na sua supremacia, não pode servir de revestimento para limitar a concretização dos direitos fundamentais, o que ficou devidamente esclarecido por Moreti, ao mencionar que:

[...] podemos concluir que os direitos fundamentais não podem ser tolhidos ou terem sua fruição impedida em razão da tributação, figurando as imunidades tributárias (assim como os princípios tributários) como mecanismo de garantia de aplicação de direitos fundamentais, ou, ao menos, não impedimento a sua fruição em razão da cobrança de tributos.<sup>132</sup>

Diante da importância que as imunidades possuem, conforme descrito por Moreti, ao analisar a relação entre imunidade e direitos fundamentais, cabe nesta oportunidade uma tentativa em conceituar o instituto da imunidade tributária, em vista das diferentes concepções trazidas pelos autores no âmbito tributário, o que contribui para um desenvolvimento mais coerente a seu respeito. Nessa linha, Carvalho opta em determinar o conceito de imunidade tributária, considerando uma espécie de “incompetência” estabelecida, em detrimento da atividade exercida pelos diferentes entes da federação, ao descrevê-la como:

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.<sup>133</sup>

<sup>130</sup> Cf. HARADA, 2009, p. 404.

<sup>131</sup> BRASIL, 1988, p. 9.

<sup>132</sup> MORETI, Daniel. *As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária* do livro eletrônico (e-book). Revista da Faculdade de Direito São Judas Tadeu. São Paulo, v. 3, p. 128-143, 2015, p. 133.

<sup>133</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 194.

Na concepção de Carvalho, a “finitude” diz respeito ao fato de existir de modo expresso pela Constituição Federal, as hipóteses de imunidades, ou seja, o legislador não deixou margens para arestas, confirmando a necessidade de que estivessem devidamente delimitadas, afastando interpretações duvidosas que arriscassem o próprio intento da imunidade. Em uma concepção mais objetiva, os autores Daneli Filho e Pilau Sobrinho destacam que as imunidades tributárias se apresentam enquanto classe dentro do grupo de “limitações ao poder de tributar” e, com isso, além de ser uma imposição aos entes da federação, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, se aplicam aos “templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos, instituições de educação, entidades assistenciais, livros, revistas, jornais, periódicos e o papel para sua impressão”.<sup>134</sup> Nesse viés, acrescentando determinados aspectos relativos ao impedimento de tributar no contexto do conceito de imunidade tributária citado por Daneli Filho e Pilau Sobrinho, salienta Garrido que:

São as normas constitucionais que delimitam negativamente a competência tributária dos entes políticos impedindo-os de que, por meio da tributação, colham patrimônio, rendas ou serviços de determinadas entidades ou venham alcançar pela tributação determinados bens ou situações específicas. Constitui a imunidade, outrossim, um princípio-garantia do contribuinte, integrante do ‘Estatuto do Contribuinte’.<sup>135</sup>

Por sua vez, Carneiro, analisando tecnicamente o instituto da imunidade tributária, conceitua-a como “uma não-incidência prevista na Constituição Federal, ou seja, uma proibição ou vedação constitucional ao poder de tributar, daí se tratar de competência negativa”.<sup>136</sup> Ademais, ao estabelecer essa imposição, para que os entes da federação não tributem determinadas situações, quis o legislador demonstrar a importância de alguns bens imateriais resguardados pela Constituição Federal. Tal ideia fica clara na concepção de Amaro, para quem “a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.)”.<sup>137</sup> Em decorrência dos bens que as imunidades tributárias buscam resguardar, Carraza adverte que, na aplicação da hermenêutica, as normas referentes às imunidades devem sempre

<sup>134</sup> DANIELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Linton Lanes. As Constituições Brasileiras e a imunidade de templos de qualquer culto. In: Encontro Nacional do CONPEDI, XIX, 2010, Fortaleza, *Anais*, 2010, p. 6185-6199, p. 6186.

<sup>135</sup> GARRIDO, José Antônio Ferreira. *O dever de proteção da entidade familiar como limite constitucional à tributação*. 2015. 384 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015, p. 136.

<sup>136</sup> CARNEIRO, 2011, p. 367.

<sup>137</sup> AMARO, 2009, p. 176.

atribuir uma interpretação mais favorável ao contribuinte, tendo em vista o fato de “expressarem a vontade do Constituinte – explicitamente manifestada - de preservar da tributação valores de significado político, social ou econômico”.<sup>138</sup>

Em arremate a esta seção, acrescenta-se que as imunidades tributárias, apesar de serem consideradas como competência negativa ou como limitações constitucionais, possuem significativas diferenças a outro benefício estabelecido pelo legislador, a isenção, considerada espécie de exclusão do crédito tributário<sup>139</sup> e que será adequadamente diferenciada na seção 2.6 deste capítulo com as suas implicações no aspecto religioso. Diante desse contexto, referente aos aspectos gerais da imunidade tributária, observa-se que há uma finalidade precípua para a existência de cada uma das imunidades no Sistema Tributário Nacional, sendo evidente que a sua inserção ocorre à medida que o Estado vai reconhecendo determinados valores, o que revela que o instituto surge em Constituições anteriores à de 1988<sup>140</sup>, como será demonstrado com o histórico apresentado na seção seguinte.

### 2.1.1 A evolução histórica da imunidade tributária nas Constituições brasileiras e sua relevância para o Estado Democrático de Direito

Busca-se analisar, nesta seção, os aspectos do surgimento das imunidades nas Constituições brasileiras, no intuito de compreender como, ao longo do tempo, essa não incidência foi ganhando um espaço de relevância, sendo que o seu desenvolvimento é evidente desde “o Estado Feudal, no qual ela era considerada um autêntico privilégio até o Estado Democrático em que é considerada como uma garantia constitucional”.<sup>141</sup> Dessa forma, ao abordar os aspectos históricos das imunidades, compreende-se que não se trata de um instituto contemporâneo, tendo em vista que, desde o Império Romano, já existia uma concepção de imunidade aplicada aos bens da coletividade e aos templos religiosos, o que ocasionava a dispensa de tributação, para contribuir com as atividades do Estado.<sup>142</sup> Ainda na análise desse período, e em complemento à concepção trazida por Peres, Schoeuri acrescenta

<sup>138</sup> CARRAZZA, 2010, p. 757.

<sup>139</sup> Cf. TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. *A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro*. 2010. 282 f. Tese (Doutorado) – Departamento de Direito Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

<sup>140</sup> Cf. CARNEIRO, 2011, p. 371.

<sup>141</sup> CARNEIRO, 2011, p. 371.

<sup>142</sup> CF. PERES, João Bosco. Competência tributária negativa. As imunidades tributárias. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 127, 10 nov. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em: 28 out. de 2017.

a perspectiva da “cidadania” que, desde aquela época, fundamentava a imunidade, ao destacar que os cidadãos

[...] se sujeitavam a um tributo, como sinal de sua condição de cidadania e, portanto, de liberdade; não se cobravam deles, entretanto, os tributos provinciais, cuja cobrança era odiosa, diante da avidez e do arbítrio dos publicanos. A imunidade perdurou até a época imperial, quando Augusto conseguiu introduzir um tributo ordinário sobre o cidadão romano, afirmando que este já seria a intenção de Cesar e ameaçando, ademais, a introdução de um imposto territorial ordinário; entretanto, apenas no governo de Caracalla, com a concessão do direito de cidadania romana aos provincianos e com a abolição de diferenças de condição jurídica entre cidadão e provinciano, unificou-se o sistema fiscal de todo o império.<sup>143</sup>

Em específico ao cenário brasileiro, observa-se que a evolução das espécies de imunidades caminha na medida em que as diferentes Constituições foram inseridas no contexto social do país. Tal fato corrobora com a ideia de que a Constituição de 1988, ainda vigente, reflete o caminho promovido pelas cartas constitucionais anteriores. Ou seja, na origem, a menção à temática dos tributos era incipiente, como apresentado por Peres: “na Constituição do Império, de 1824, pouca era mencionada matéria tributária, mas existiam aspectos embrionários da capacidade contributiva e imunidade fiscal”.<sup>144</sup> Daneli Filho e Pilau Sobrinho, ao analisarem a perspectiva das imunidades tributárias nessa Constituição, contribuíram para a compreensão a respeito dos motivos pelos quais havia pouco enfoque sobre as questões tributárias, pois, ainda que existissem aspectos “embrionários”, a Carta de 1824 refletia os anseios de uma classe dominante, tendo em vista que:

Desde o descobrimento, o Brasil conhecia uma ordem social estruturada sobre os postulados do escravismo, na qual os donatários eram verdadeiros senhores, ou seja, a nobreza brasileira assentada sobre grandes latifúndios. Com a proclamação da independência em 7 de setembro de 1822, a elite da época, influenciada pelas ideias liberais da Revolução Francesa e da Declaração de Direitos Norte Americana, fez inserir na Constituição de 1824 direitos individuais e garantias referentes às liberdades. No aspecto formal, o Brasil efetivamente era um Estado monárquico liberal, porém no campo fático, estava longe de ser um Estado garantidor da liberdade como direito fundamental do homem.<sup>145</sup>

De modo mais particular, a Constituição de 1891, “cuja autoria do anteprojeto foi de Rui Barbosa”<sup>146</sup>, trouxe em seu escopo uma nova concepção para as imunidades, na oportunidade que passou a conferir a limitação para que os entes federados, com ressalva aos municípios, não pudessem tributar uns aos outros, estabelecendo ainda a imunidade para a

<sup>143</sup> SCHOUERI, 2016, p. 425.

<sup>144</sup> PERES, 2003.

<sup>145</sup> DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6186.

<sup>146</sup> PERES, 2003.

cerimônia religiosa.<sup>147</sup> Esse último ponto merece destaque, tendo em vista ser considerado um pressuposto retomado de modo mais detalhado na seção 2.3, ao se discutir a imunidade religiosa. Ainda sobre o tratamento das imunidades tributárias na Constituição de 1891, observa-se a existência de certa confusão conceitual diante do termo “isenção” utilizado na época e que pode corresponder ao mesmo equívoco do “Direito Tributário” atual, ao serem utilizados como sinônimos os termos “isenção” e “imunidade”, conforme será analisado na seção 2.6.

Nesse contexto de alterações das Constituições, que por vezes também alteravam a dinâmica das imunidades, as cartas de 1934 e 1937, se revelam como interessantes da perspectiva da imunidade religiosa, tendo em vista que:

A Carta de 1934 reitera a vedação ao embarço dos cultos e exonera a tributação sobre a produção de combustíveis e mantém as imunidades recíprocas entre os entes políticos, incluindo os Municípios. Inovou ao estabelecer imunidades em relação ao exercício profissional de jornalistas e professores além de vedar imposto relativo à renda cedular de imóveis. A Constituição de 1937 manteve apenas a imunidade dos cultos religiosos, suprimindo as imunidades recíprocas dos entes federados que veio a positivar-se novamente somente com o advento da Emenda nº 9, de 1945.<sup>148</sup>

Contudo, a citação anterior, referente às Constituições de 1934 e 1937, diverge em um ponto apresentado por Daneli Filho e Pilau Sobrinho, na oportunidade em que os autores compreendem que aquelas imunidades, “recíproca e dos templos”<sup>149</sup>, previstas na Constituição de 1934, podem ser consideradas apenas como “uma previsão embrionária”, ao que se compreende de imunidade na contemporaneidade e justificam essa afirmação, com base no que se encontra descrito na Constituição Federal de 1988 a respeito dessas imunidades.

Por sua vez, a Constituição de 1946 apresentou uma ruptura aos modelos constitucionais de 1934 e 1937, pois, apesar da Constituição Federal de 1934 demonstrar aspectos de rompimento com a dominação predominante à época, a Constituição Federal de 1937, suprimiu “liberdades individuais” o que revelou ser uma Constituição de cunho “autoritário”.<sup>150</sup> Dessa forma, a Constituição Federal de 1946 estabeleceu a sua base na redemocratização, inserindo distintas imunidades referentes aos aspectos básicos para uma vida digna do cidadão, a exemplo “da habitação, vestuário e alimentação”.<sup>151</sup> Contudo, para

<sup>147</sup> Cf. PERES, 2003.

<sup>148</sup> PERES, 2003.

<sup>149</sup> DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6190.

<sup>150</sup> Cf. DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6190.

<sup>151</sup> DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6191.

que fosse afastada a tributação do Estado na aquisição desses bens e, conseqüentemente, o seu reconhecimento como um produto para o “mínimo indispensável” era determinante a menção pela norma legal e o seu enquadramento dentro dessa categoria<sup>152</sup>. Com essa perspectiva, observa-se um novo panorama para o reconhecimento dos direitos, tendo em vista que se optou por imunidades que revelavam um aspecto mais “humanista”, sobretudo ao concretizar questões relativas à saúde. Neste caso, em que pese à previsão a esses direitos, o Estado, através de suas ações, deveria estabelecer mecanismos que os tornassem eficazes, inclusive aglutinando o respeito “a liberdade de cátedra e liberdade de culto religioso”<sup>153</sup>, enquanto direitos constitucionais.

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969 surgem em um momento político em que o país vivenciava uma “supressão de direitos”, vez que as diretrizes para o povo eram emanadas da liderança do Regime Militar, tendo por objetivo “a integração nacional, o aumento da produtividade agropecuária por meio de uma expansão da fronteira agrícola, investimentos e infraestrutura; e combate a corrupção”.<sup>154</sup> Contudo, no que se refere às imunidades tributárias, acabam por reproduzir regras idênticas àquelas inseridas na Constituição de 1946, mas com uma evidente ampliação, a exemplo “do imposto de renda incidente sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; à incidência de outros tributos sobre as mesmas operações”.<sup>155</sup> Ademais, em específico à Constituição Federal de 1969, nota-se que, apesar das alterações substanciais em detrimento da Constituição Federal de 1967, quanto à tributação e imunidades, trilhou os mesmos preceitos dessa última.<sup>156</sup>

Nessa linha de pensamento, com a atual Constituição de 1988, caracterizada como “democrática” e elaborada como forma de contestação aos regimes anteriores, marcados por evidentes supressões a “direitos” e garantias “fundamentais”, surge nesse espaço democrático, estabelecido pela Constituição Federal de 1988, diferentes preceitos e princípios, que servem como subsídio para uma nova concepção do significado do instituto da imunidade dentro do Sistema Tributário Nacional, como salienta Carneiro:

Com o advento da Constituição de 1988, que inaugura o Estado Democrático de Direito, as imunidades assumem expressamente a natureza jurídica de limitação do poder de tributar. Isto porque, na vigência do Estado Patrimonial, elas possuíam

<sup>152</sup> Cf. DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6191.

<sup>153</sup> CEZNE, Andrea Nárriman. *Instituição de assistência social e imunidade tributária*. 2005. 243 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 101.

<sup>154</sup> DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6192.

<sup>155</sup> DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6192.

<sup>156</sup> Cf. DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6192.

natureza de limitação do poder fiscal da realeza. Por outro lado, no liberalismo, a natureza desta imunidade era de limitação do poder fiscal.<sup>157</sup>

Assim, embora determinados autores, a exemplo de Carneiro, com o pensamento anterior, tenham se inclinado para salientar a importância das imunidades, enquanto forma de resguardar o contribuinte do poder de tributação atribuído ao Estado, ao expressar a sua natureza de “limitação”, há pensamentos mais críticos, ampliando a concepção e a natureza da imunidade. Tanto é assim que Schoeuri analisa a questão pelo seguinte viés:

Com efeito, embora na sua origem se possa ter visto a imunidade como remédio heróico para assegurar o exercício de direitos fundamentais, o moderno Estado de Direito parece dispensar tamanha garantia. Alegar ser necessária a imunidade para que o Fisco não impeça o exercício de liberdade fundamental é ignorar que o Ordenamento Jurídico já conta com o Princípio da Igualdade e, mais especificamente, com o Princípio da Proibição do Efeito de Confisco, a impedirem, ambos, a tributação desarrazoada. Um tributo módico dificilmente poderia ser apontado como entrave ao exercício de uma liberdade fundamental; um tributo excessivo, por outro lado, seria inconstitucional, mesmo que não houvesse dispositivo acerca da imunidade.<sup>158</sup>

Contudo, ainda relacionado à discussão a respeito da importância da imunidade para o contexto da atualidade, é relevante trazer para o diálogo a concepção que o Supremo Tribunal Federal - STF tem adotado ao descrever o instituto da imunidade e sua relação com os direitos fundamentais, pois, através de demanda apreciada pelo órgão, no recurso de agravo interno de número 900676, em se discutia as finalidades da organização religiosa, o colegiado afirmou que a imunidade concernente às instituições religiosas tem por desiderato a ideia de que o seu alcance somente ocorre nas situações em que “o patrimônio, a renda e dos serviços” são utilizados para atender “às finalidades essenciais das entidades imunes”. E, assim, diante da possibilidade de desrespeito às regras constitucionais, “cabe ao fisco provar eventual desvio de finalidade”.<sup>159</sup>

Com tal evidência, percebe-se que a construção dos preceitos da imunidade considera não somente os aspectos impositivos de não se tributar determinadas situações e entidades em decorrência de alguns pressupostos, mas serve para resguardar uma garantia em favor do contribuinte. Tal posicionamento advém com a inquietação apresentada por Schoueri, ao mencionar que “afinal, é a capacidade contributiva ou a liberdade fundamental que pesam na imunidade? A resposta mais adequada seria: ambas contribuem no mesmo

<sup>157</sup> CARNEIRO, 2011, p. 371.

<sup>158</sup> SCHOUERI, 2016, p. 425.

<sup>159</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 900676/ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/09/2016, DJ 26/10/2016. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 5 out. 2017.



sentido para a construção da norma da imunidade”<sup>160</sup>. Logo, em vista das considerações supracitadas, denota-se que a intenção do legislador foi estabelecer em um mesmo sistema, a convivência entre a atividade tributária do Estado e o respeito às regras de imunidades, sem que a referida atividade estatal criasse qualquer “restrição ou inviabilização da fruição de direitos fundamentais”.<sup>161</sup>

### **2.1.2 As imunidades tributárias previstas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal: estabelecendo o diálogo entre as diferentes imunidades e os aspectos da religião**

O objetivo de buscar identificar, nesta seção, as imunidades tributárias, previstas na Constituição de 1988 é, justamente, analisar quais as hipóteses estabelecidas pelo legislador brasileiro, em que se afasta a tributação sobre a atividade financeira de determinadas pessoas jurídicas, no âmbito de suas atribuições, excluindo ainda essa incidência sobre a aquisição de determinados produtos ou a ocorrência de circunstâncias peculiares<sup>162</sup> como mecanismo de exclusão da atividade tributária exercida pelo Estado, em situações pontuais e que se revestem de aspectos relevantes do ponto de vista dos preceitos do Estado Democrático de Direito.<sup>163</sup> Ademais, ainda que sejam analisadas, nesta seção, outras imunidades além da imunidade religiosa, o seu estudo tem a finalidade de estabelecer o diálogo entre as diferentes hipóteses de imunidade estabelecida pelo legislador e fenômeno religioso. Desse modo, na oportunidade em que se desenvolver nas seções seguintes a imunidade recíproca, dos partidos políticos, entidades sem finalidade lucrativa e cultural, previstas respectivamente nas alíneas “a”, “c”, “d” e “e” do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, buscar-se-á apresentar a interface com os aspectos que envolvem a religião, objetivando demonstrar uma possibilidade de relação entre as atividades desenvolvidas pela instituição religiosa e as respectivas imunidades.

Diante desse contexto, a Constituição Federal de 1988 descreve, ao longo do seu texto, diferentes situações de imunidades, a exemplo da “imunidade para as contribuições especiais (§ 7.º do art. 195, e art. 149, §2.º, inciso I)”.<sup>164</sup> Advém que, muito embora o legislador constitucional tenha delimitado as hipóteses de imunidades tributárias, com o

<sup>160</sup> SCHOUERI, 2016, p. 427.

<sup>161</sup> MORETI, 2015, p. 141.

<sup>162</sup> GARRIDO, 2015, p. 136.

<sup>163</sup> Cf. CARRAZZA, 2010, p. 748.

<sup>164</sup> GARRIDO, 2015, p. 142.

escopo de afastar a interpretação subjetiva nas regras dessa categoria<sup>165</sup>, tal fato não excluiu totalmente um espaço para uma interpretação de novas situações que poderiam ser reconhecidas como imunes, desde que essa interpretação coadunasse com os preceitos constitucionais<sup>166</sup>, o que Garrido reconhece como “interpretação sistemática e teleológica”.<sup>167</sup>

Ademais, ainda que o texto constitucional identifique ao longo de seu texto diferentes situações imunes à atividade tributária estatal, Garrido sustenta que o art. 150, VI, da Constituição Federal, possui uma peculiaridade, ao se reconhecer que nele estão descritas uma multiplicidade de hipóteses de imunidades, inclusive a imunidade religiosa, disposta como “templos de qualquer culto”<sup>168</sup>. Nesse sentido, para uma compreensão adequada dessas hipóteses que serão analisadas nas seções subsequentes, importa trazer a lume o texto legal, estabelecido no capítulo da Constituição Federal, intitulado “Limitações ao poder de tributar do Estado”, que, assim, estabelece:

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.<sup>169</sup>

Apesar das diferentes hipóteses de imunidades evidenciadas pelo legislador no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, no intento de estabelecer uma mesma lógica para compreensão dessas normas de imunidades, Costa sintetiza que essas hipóteses são reconhecidas como “imunidades genéricas”, e há uma razão para que assim sejam denominadas: “porque dirigem vedações a todas as pessoas políticas, abrangendo quaisquer

<sup>165</sup> Cf. CARVALHO, 2016, p. 194.

<sup>166</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 142.

<sup>167</sup> GARRIDO, 2015, p. 142.

<sup>168</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 142.

<sup>169</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades consideradas”.<sup>170</sup>

Acrescenta-se ainda que as imunidades “genéricas” descritas por Costa são classificadas por Carneiro como “subjetivas” e “objetivas”, vez que subjetivas “aquelas dirigidas às pessoas, ou seja, a Constituição protege o patrimônio, renda e serviços dessas pessoas jurídicas, como por exemplo, as previstas nas alíneas ‘a’ a ‘c’ do inciso VI, do art.150”.<sup>171</sup> Diferentemente, as imunidades objetivas “são dirigidas a um objeto, coisa ou mercadoria, como exemplo disposto no art. 150, IV, ‘d’, da CRFB, que se refere ao caso dos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão”<sup>172</sup>. Assim, em vista dessas considerações, analisa-se na sequência cada uma dessas imunidades com suas principais características.

## **2.2 A imunidade recíproca enquanto estrutura para a compreensão dos tributos alcançados pela imunidade religiosa**

Tendo por base os aspectos introdutórios apresentados na seção anterior, busca-se, a partir deste tópico, discutir de modo individualizado as imunidades estabelecidas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, a iniciar pela imunidade recíproca, tendo em vista ser esta a primeira descrita no art. 150, alínea “a”, da Constituição Federal. Objetiva-se, com isso, compreender a sua finalidade e, também, os tributos alcançados pela referida imunidade, que servem para o entendimento dos tributos aos quais os templos de qualquer culto estão imunes, em vista das diferentes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, conceituadas e analisadas no capítulo 1 deste texto. Ressalta-se, mais uma vez que, conquanto a imunidade religiosa esteja estabelecida entre as hipóteses do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, notadamente na alínea “b”, analisada na seção 2.3, em vista das suas peculiaridades e por ser o objeto basilar desta pesquisa, os aspectos controversos serão apresentados no capítulo 3.

No que diz respeito à imunidade recíproca, descrita na alínea “a” do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, observa-se que o texto constitucional possui o seguinte teor: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir

<sup>170</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: *Constituição e Código Tributário Nacional*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 108.

<sup>171</sup> CARNEIRO, 2011, p. 371.

<sup>172</sup> CARNEIRO, 2011, p. 371.

impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”<sup>173</sup>. Essa imposição apresentada pelo legislador constitucional possui a finalidade de estabelecer o respeito pressuposto entre os diferentes entes da federação, quais sejam: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.<sup>174</sup> Ademais, estabelecendo a relação entre o “federalismo e a liberdade religiosa”<sup>175</sup>, compreende-se que, em sua gênese, no contexto “americano”, o federalismo, busca resguardar “esses direitos fundamentais de primeira geração”<sup>176</sup>, referentes “principalmente às liberdades individuais, tais como liberdade pessoal de pensamento, de religião, de reunião e de liberdade econômica”.<sup>177</sup> Assim, embora cada um desses entes possua parcela de competência tributária, no sentido de instituir determinados tributos, essa limitação estabelece o resguardo do pacto “federativo”<sup>178</sup> e, com isso, tal regra determina a impossibilidade de tributação em determinadas circunstâncias, como salienta Garrido: “a regra impede que um ente político, ao exercer a competência tributária definida e atribuída constitucionalmente, venha a impor exação tributária cujo fato gerador se relacione com patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”.<sup>179</sup>

Ademais, em análise à referida imunidade, Costa aponta que, diante dos valores que a referida imunidade busca resguardar, “respeito ao pacto federativo”, citado por Garrido e também na sua concepção “ausência da capacidade contributiva porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbe”<sup>180</sup>, a imunidade recíproca deve ser reconhecida como “a mais importante imunidade tributária”<sup>181</sup>. No que tange aos tributos alcançados pela imunidade em questão, numa análise baseada na própria literalidade do texto legal “Instituir impostos”, denota-se que as demais espécies tributárias, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria e especial, não foram contempladas.<sup>182</sup>

Nesse sentido, correlacionando tal regra e sua aplicação aos templos de qualquer culto, Carrazza ilustra que diversos impostos reverberam na instituição religiosa “sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano/IPTU; sobre o

<sup>173</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>174</sup> Cf. COSTA, 2016, p. 109.

<sup>175</sup> FARIAS, Paulo José Leite. A função clássica do federalismo de proteção das liberdades individuais. *Revista de informação legislativa*. Brasília a, 35 n, 138 abr./jun, p. 155-184, 1998, p. 170.

<sup>176</sup> FARIAS, 1998, p. 170.

<sup>177</sup> FARIAS, 1998, p. 170.

<sup>178</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 143.

<sup>179</sup> GARRIDO, 2015, p. 143.

<sup>180</sup> COSTA, 2016, p. 110.

<sup>181</sup> COSTA, 2016, p. 110.

<sup>182</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 144.

serviço religioso, o imposto sobre o serviço de qualquer natureza/ISS”<sup>183</sup>. Acrescenta ainda, o referido autor, que hipoteticamente haveria a necessidade do pagamento de “imposto sobre a renda da pessoa jurídica/IRPJ sobre as esmolas e dízimos”<sup>184</sup>. Todavia, na compreensão da mesma regra aplicada à imunidade recíproca, torna-se impossível a obrigatoriedade do adimplemento de quaisquer desses impostos acima, em vista da “imunidade dos templos de qualquer culto”.<sup>185</sup>

Por fim, em arremate à análise da imunidade recíproca e a esta seção, deve-se compreender que a aludida imunidade não se restringe apenas a União, Estados, Municípios e Distrito Federal de forma centralizada, pois reverbera também em outras pessoas integrantes do Estado ou Administração Pública, cuja inserção se deu pelo Decreto 200/67, conhecidas como integrantes da administração indireta, a exemplo das fundações e autarquias, que, em muitos casos, substitui o Estado na prestação de serviço à sociedade<sup>186</sup>. Portanto, em vista da relevância das suas atividades, essas possuem a imunidade tributária, essa regra está devidamente descrita no § 2º do art. 150 da Constituição Federal<sup>187</sup>, ao delinear que se estende a imunidade a tais pessoas jurídicas quanto: “ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.<sup>188</sup>

### 2.3 A imunidade religiosa

Analisa-se, a partir deste ponto, os aspectos gerais da imunidade dos templos de qualquer culto, “também denominada imunidade religiosa”<sup>189</sup>, com o intuito de compreender os objetivos do legislador, na oportunidade que estabeleceu a referida imunidade, demonstrando qual o seu fundamento e quais as nuances na sua interpretação, enquanto subsídio para o fenômeno religioso. Com isso, almeja-se, nesta oportunidade, apresentar os aspectos gerais tensionados no último capítulo.

De acordo com Daneli Filho e Pilau Sobrinho, “a imunidade tributária de templos de qualquer culto está prevista no art. 150, VI, ‘b’, da Constituição Federal”<sup>190</sup>, ao mencionar

<sup>183</sup> CARRAZZA, 2010, p. 787.

<sup>184</sup> CARRAZZA, 2010, p. 787.

<sup>185</sup> CARRAZZA, 2010, p. 787.

<sup>186</sup> Cf. COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, n. 42, p. 829-874, 2008.

<sup>187</sup> GARRIDO, 2015, p. 143, p. 859.

<sup>188</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>189</sup> CARNEIRO, 2011, p. 388.

<sup>190</sup> DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, p. 6194.

que, “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”.<sup>191</sup> A referida imunidade possui uma correlação com “a liberdade de consciência e de crença”, descritas na Constituição Federal. Neste caso, pode ser compreendida como “extensão desses direitos fundamentais”. Ademais, o legislador justifica a sua inserção na norma constitucional, como forma de “garantir a todas as pessoas a religiosidade e, mais que isso, permitir que a divulguem e manifestem livremente”.<sup>192</sup>

Conquanto em uma análise preliminar possa se compreender que a liberdade religiosa se apresenta de um modo unidimensional, há autores, a exemplo de Carrazza, que sustentam a possibilidade da sua compreensão em diferentes perspectivas. Tanto é assim que o autor descreve:

A liberdade religiosa, uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade, tem três dimensões: individual social e política. Com efeito, abrange (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política).<sup>193</sup>

Por ser reconhecido enquanto “direito fundamental”, a liberdade religiosa permite o “exercício em caráter público ou caráter privado, inclusive na prisão”<sup>194</sup>, requerendo ainda um posicionamento “das autoridades públicas”, como forma de resguardar o indivíduo e suas escolhas religiosas, inclusive com a possibilidade de abster-se da escolha religiosa. Nesse aspecto, ao adotar esse posicionamento, mostra-se o estabelecimento do “pleno respeito às convicções e à independência espiritual de cada indivíduo”. Logo, diante dessa concepção, “o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas - sejam quais forem - de seus habitantes, pelo que deve manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País”.<sup>195</sup>

<sup>191</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>192</sup> CARRAZZA, 2010, p. 783.

<sup>193</sup> CARRAZZA, 2010, p. 783.

<sup>194</sup> CARRAZZA, 2010, p. 783.

<sup>195</sup> CARRAZZA, 2010, p. 785.

#### 2.4 A imunidade dos partidos políticos, fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social e a interface com a instituição religiosa

O objetivo desta seção é analisar a imunidade tributária dos “partidos políticos, instituições sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”<sup>196</sup> e a sua interface com a instituição religiosa, tendo em vista que, em conjunto, essas entidades desempenham diferentes papéis no âmbito das suas atribuições, tais como: a facilitação para o exercício da democracia, através do “pluripartidarismo político”, considerando a existência de diferentes partidos no sistema eleitoral brasileiro; o acesso à educação aos diferentes cidadãos brasileiros<sup>197</sup> e; por fim, a instituição religiosa que, através das suas atividades, desenvolve “os fins consistentes na liberdade religiosa”.<sup>198</sup>

Assim, em vista dos objetivos almejados, o legislador situou na alínea “c” do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, que “os partidos políticos e as entidades educacionais sem finalidade lucrativa seriam imunes aos impostos”.<sup>199</sup> Ocorre que o alinhamento dessa imunidade é estabelecido com base nos diferentes preceitos estabelecidos ao longo da Constituição<sup>200</sup>, a exemplo da “livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos”<sup>201</sup>, devidamente estabelecida no art. 17, da Constituição Federal, da “livre a associação profissional ou sindical”<sup>202</sup> com previsão no art. 8º, e da educação, enquanto “direito de todos e dever do Estado e da família, que será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade”, visando “o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”<sup>203</sup>, apresentada no art. 205, da Constituição Federal. Contudo, apesar da norma constitucional já mencionar os requisitos para a efetivação da referida imunidade, coube à legislação complementar fazer as adequações devidas para o efetivo cumprimento desses elementos, de modo que tais entidades pudessem efetivamente gozar da imunidade. Dessa forma, com esse propósito, o Código Tributário Nacional, em seu art. 14, menciona:

(I) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (II) aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus

<sup>196</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>197</sup> Cf. COSTA, 2016, p. 117.

<sup>198</sup> CARRAZZA, 2010, p. 794.

<sup>199</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>200</sup> Cf. COSTA, 2016, p. 112.

<sup>201</sup> BRASIL, 1988, p. 16.

<sup>202</sup> BRASIL, 1988, p. 14.

<sup>203</sup> BRASIL, 1988, p. 70.

objetivos institucionais; e (III) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.<sup>204</sup>

Ao estabelecer a correlação entre essa diretriz e a instituição religiosa, observa-se que a Constituição Federal resguardou as finalidades dessas organizações, mas estabeleceu a obrigatoriedade de não se desviarem de “suas finalidades essenciais”<sup>205</sup>. Essa lógica surge na concepção de Carrazza, ao interpretar a súmula 724 do Supremo Tribunal Federal, com o seguinte teor: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”<sup>206</sup>. Neste caso, apesar de não se referir intrinsecamente à instituição religiosa, pode ser aplicada para compreensão nos casos em que exista uma propriedade dessa instituição alugada a um terceiro.<sup>207</sup> E, assim,

[...] o que importa para usufruir do benefício em tela não é o modo como os ganhos são obtidos, mas como vêm aplicados. Numa frase, o que se protege dos impostos são os valores que revertam em benefício da Igreja e dos seus objetivos espirituais, ainda que decorram de atividades não diretamente religiosas.<sup>208</sup>

Logo, o legislador, por meio de uma interpretação que considera as finalidades dessas entidades, bem como a sua importância para o âmbito social, estabeleceu que, mesmo diante da existência de lucro, se tal proveito for revestido em prol das atividades desempenhadas, estará a entidade imune.<sup>209</sup> Por fim, nota-se que a lógica estabelecida para tornar essas entidades educacionais, inclusive as religiosas, imunes aos impostos, diz respeito à “necessidade de se garantir, por meio da ação do Estado, uma educação que valorize a opção religiosa e edifique uma estrutura moral das crianças e jovens”.<sup>210</sup>

<sup>204</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Vade Mecum Saraiva. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 357.

<sup>205</sup> CARRAZZA, 2010, p. 795.

<sup>206</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 724. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=724.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 27 nov. 2017.

<sup>207</sup> CARRAZZA, 2010, p. 795.

<sup>208</sup> CARRAZZA, 2010, p. 795.

<sup>209</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 147.

<sup>210</sup> EGHARI, Iradj Roberto. Educação, Religião e Direitos Humanos: um espaço de discussão. In: Congresso Nacional de Ensino Religioso- CONERE, IV, 2010, Curitiba, *Anais*, 2010, p. 1-12, p. 4.



## 2.5 A imunidade cultural e os reflexos para as instituições religiosas

No desenvolvimento desta seção, analisam-se as duas últimas espécies de imunidades descritas no texto constitucional, quais sejam: “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”<sup>211</sup>, prevista na alínea “d” do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, assim como a imunidade estabelecida alínea “e” desse mesmo inciso, referente aos “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros”<sup>212</sup>, tendo em vista que os fundamentos estabelecidos pelo legislador para opção por essas imunidades dizem respeito a uma mesma lógica, como será demonstrado adiante. Ademais, busca-se, ainda, demonstrar os reflexos da referida imunidade na aplicação das atividades desenvolvidas pelas instituições religiosas.

A partir da concepção do próprio texto legal, constata-se que o legislador constitucional, ao prever as imunidades dos “livros” e “fonogramas e videofonogramas musicais”, almejou dar relevância a determinados aspectos não contemplados nas imunidades anteriores, mas que também se revestem de importância no Estado Democrático de Direito. Essa afirmação encontra amparo na concepção de Costa, ao destacar “diversos valores” considerados por essas imunidades, quais sejam:

a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar.<sup>213</sup>

Essa relação entre a imunidade dos livros e questão cultural pode ainda ser analisada de modo mais amplo, ao se relacionar a necessidade de que o Estado crie mecanismos para a efetivação dos direitos mencionados acima por Costa, cuja ideia pode ser complementada por Moreti, para quem a essencialidade desses “direitos” que, por se revestirem desta característica, “se reputam como fundamentais, na medida em que o desenvolvimento de um Estado Democrático e o exercício dos ideais republicanos dependem de um meio facilitado de promoção da divulgação de ideias”<sup>214</sup>. Além disso, “a imunidade dos livros, jornais e

<sup>211</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>212</sup> BRASIL, 1988, p. 55.

<sup>213</sup> COSTA, 2016, p. 125.

<sup>214</sup> MORETI, 2015, p. 133.

periódicos é considerada como objetiva”<sup>215</sup>, já que não se aplica as pessoas, mas sim ao objeto em si, o que contribui para a seguinte conclusão: se há obstáculo para que a relação comercial do livro seja tributada, por outro lado, não há qualquer barreira para que exista “incidência do Imposto de Renda sobre o lucro do livreiro”.

Na discussão sobre a imunidade aplicada aos livros, os autores apresentam ainda uma inquietação relevante do ponto de vista do próprio alcance da imunidade, na oportunidade que buscam compreender o significado de livro na atualidade, em vista das diferentes transformações ocorridas, no decorrer dos anos, que podem ter influenciado no seu conceito. É justamente seguindo nessa trilha que Costa destaca que “os livros não são mais necessariamente impressos em papel, mas gravados em CD e outros meios eletrônicos”<sup>216</sup>. Nesse caso, partindo desse pressuposto e tendo por referência os ensinamentos de Schoueri, observa-se uma divergência doutrinária no que se refere ao enquadramento do livro eletrônico na concepção da imunidade. Com a finalidade de sanar a referida dúvida, o autor coloca em xeque qualquer tipo de “interpretação” que possa ultrapassar os limites estabelecidos pelo legislador e, assim, conclui que “não há razão para estender esta imunidade para além do que o constituinte expressamente protegeu”<sup>217</sup>. Ainda que o pensamento de Schoeri siga nessa perspectiva, há vezes que salientam uma posição contrária a anterior, como é o caso de Moreti, na oportunidade que estende a referida imunidade aos livros eletrônicos, demonstrando esse pensamento no seguinte raciocínio:

Com base nos métodos de interpretação sistemático, teleológico e evolutivo, os livros eletrônicos (e-books) e os leitores de livros eletrônicos (e-readers) devem ser beneficiados pela imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’ da Constituição, porquanto são, respectivamente, conteúdo intelectual em meio digital e instrumento para leitura de livros eletrônicos decorrentes de inovações tecnológicas.<sup>218</sup>

Em uma interpretação conjunta entre a referida imunidade e sua aplicabilidade no âmbito das atividades desenvolvidas pelas instituições religiosas, inclusive demonstrando tal perspectiva pelo viés prático, exemplificando em seu texto determinados fatos presentes na rotina dessas instituições, Carrazza descreve que:

Quanto aos livros religiosos (bíblías, livros de doutrina, missais, biografias de santos etc.), aos catecismos, às estampas sagradas, às revistas de formação cristã, aos ‘santinhos’, que costumam ser comercializados no interior dos templos, contam com

<sup>215</sup> SCHOUERI, 2016, p. 480.

<sup>216</sup> COSTA, 2016, p. 125.

<sup>217</sup> SCHOUERI, 2016, p. 483.

<sup>218</sup> MORETI, 2015, p. 142.

o benefício da imunidade tributária, só que agora em função do disposto no art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal.<sup>219</sup>

Observa-se que essa forma de imunizar os impostos aplicados aos livros possui o intuito de, justamente, estabelecer os mecanismos para que a “liberdade religiosa” seja exercida em sua plenitude, tendo em vista a necessidade de que os fiéis sejam dotados de conhecimento, o que ocorre com a aquisição do livro, em suas diferentes formas: papel ou eletrônico e “revistas de formação cristã”. Todavia, para que esse desígnio seja alcançado, é imprescindível o acesso a tais meios de conhecimento e, também, o reconhecimento de que a imunidade aplicada aos livros adquiridos ou vendidos por essas instituições servem como instrumento de “difusão” da fé que está sendo praticada<sup>220</sup>.

Em continuidade a esta seção, cabe ainda analisar a “mais recente imunidade” inserida no ordenamento jurídico brasileiro, cuja inclusão se deu “por intermédio da EC n.º 75/2013”, passando a fazer parte do rol do art. 150, VI, da Constituição Federal, em específico na alínea “e”, se referindo “aos fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil”<sup>221</sup>. Sua análise não demanda muitas controvérsias, ao passo que “trata-se, outrossim, de imunidade objetiva, construída sob a mesma lógica da imunidade instituída sobre livros, jornais e periódicos: refere-se aos referidos objetos na atividade de produção e de circulação (IPI e ICMS)”<sup>222</sup>.

No intuito de compreender a lógica dessa imunidade, deve-se recorrer ao escopo da Constituição de 1988 que, ao longo do seu texto, em diferentes dispositivos, privilegiou a produção cultural e não somente buscou resguardar, mas, também, estabeleceu mecanismos para que as “classes” desfavorecidas economicamente tivessem contato com a “produção” artística<sup>223</sup>, concluindo que,

O bem jurídico protegido por essa imunidade refere-se a liberdade de produção cultural musical brasileira materializada em fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil; liberdade de expressão artística brasileira e aqui produzida. Exclui, pois, de logo, produtos importados dessa natureza, ainda que de autores brasileiros, interpretando obras brasileiras ou não.<sup>224</sup>

Por fim, em consonância à análise dessa imunidade e à seção, denota-se que a citada imunidade não surge no ordenamento de modo inusitado, mas advém dos questionamentos de

<sup>219</sup> CARRAZZA, 2010, p. 797.

<sup>220</sup> Cf. CARRAZZA, 2010, p. 798.

<sup>221</sup> GARRIDO, 2015, p. 149.

<sup>222</sup> GARRIDO, 2015, p. 149.

<sup>223</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 150.

<sup>224</sup> GARRIDO, 2015, p. 149.

uma determinada categoria e passa a existir como “resultado de um movimento de pressão exercido pela classe artística e autoral”.<sup>225</sup>

## 2.6 Diferenças entre imunidade e isenção e as implicações no aspecto religioso

Ao analisar os aspectos inerentes às imunidades, um ponto que apresenta maior controvérsia é, exatamente, o que se refere a sua diferença entre a imunidade e outro benefício estabelecido pelo legislador, denominado isenção.<sup>226</sup> Não obstante em um primeiro momento esses termos pareçam ser sinônimos, existem algumas peculiaridades que estabelecem as devidas distinções. Cabe, portanto, nesta seção, a sua análise, de modo a contribuir para que seja sanada um possível equívoco, bem como as implicações desses diferentes benefícios no âmbito religioso, através de exemplos que podem elucidar a questão.

Com esse propósito, em uma perspectiva textual, Carneiro adverte que “a diferença inicial entre elas é que a imunidade está prevista na Constituição e é considerada uma hipótese de não-incidência tributária, daí se dizer que é ausência de competência tributária”. Por sua vez, há expressiva diferença da isenção, tendo em vista que a sua fundamentação está “prevista em lei (norma infraconstitucional) e, embora comporte controvérsia se é uma hipótese de não incidência legal ou dispensa legal de pagamento”. Assim, esta última, diferentemente daquela, pressupõe “o exercício da competência tributária, mas a lei dispensa o pagamento do tributo”.<sup>227</sup> Ainda na ideia de diferenciar os dois institutos, Rosa Junior traça um paralelo, ao evidenciar que:

A imunidade tributária, sendo uma forma de não-incidência por força de mandamento constitucional, impede a ocorrência do fato gerador, inexistindo relação jurídico-tributária, a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido. Assim, a imunidade não se confunde com a isenção porque esta corresponde a não incidência estabelecida por lei, por razões políticas, econômicas ou sociais, e, por isso, não existindo obrigação tributária, a isenção é causa de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I).<sup>228</sup>

Além de elucidativa para evitar o conflito conceitual, a compreensão apresentada pelo autor serve ainda para compreender que, enquanto as imunidades protegem determinados aspectos do “regime político”, como apresentado nas seções anteriores – sindicalização e

<sup>225</sup> GARRIDO, 2015, p. 151.

<sup>226</sup> Cf. CARNEIRO, 2011, p. 136.

<sup>227</sup> CARNEIRO, 2011, p. 366.

<sup>228</sup> ROSA JÚNIOR, 2009, p. 208.

pluripartidarismo político – recebendo do legislador um status privilegiado, difere da isenção, tendo em vista que essa se caracteriza por uma lógica mais restritiva em favor do contribuinte.<sup>229</sup>

Ainda no intuito de compreender essa distinção entre imunidade e isenção, porém trazendo para o contexto da instituição religiosa, nota-se que tais organizações são imunes aos impostos, como descrito na seção 1. Todavia, outros serviços que, porventura, forem utilizados ou praticados por essas instituições, a exemplo das músicas executadas nas atividades desenvolvidas, e que podem incidir a cobrança de taxas, haverá necessidade de isenção pelo ente prestador do serviço ou que possua competência para a sua cobrança. Assim, apesar de não restar positivado ainda no ordenamento, vale ressaltar mais uma vez, como já demonstrado na seção 1.2.2 deste relatório de pesquisa que, muito embora a imunidade dos templos de qualquer culto não alcança as taxas, há Projeto de Lei em trâmite<sup>230</sup> estabelecendo a finalidade de sua ampliação para essa espécie tributária, tendo em vista os valores que a imunidade “aos templos de qualquer culto” busca resguardar.

À guisa de conclusão deste capítulo, observa-se que as imunidades, em suas diferentes espécies, descritas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal possuem finalidades diversas e servem como mecanismos de limitação ao poder de tributar do Estado, especialmente por resguardar o pacto federativo; os partidos políticos e entidades educacionais; e a incidência de impostos sobre livros e vídeos, assim como a tributação aos templos de qualquer culto, cuja finalidade está ligada à “liberdade de culto e de crença”<sup>231</sup>, temática a ser devidamente tensionada no desenvolvimento do capítulo seguinte, visando a apresentação do estado de desvirtuamento do instituto.

---

<sup>229</sup> CARRAZZA, 2010, p. 757.

<sup>230</sup> Cf. BRASÍLIA. Senado Federal. Projeto de Lei de nº 100/2011. Altera o art. 46 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, para isentar da arrecadação de direitos autorais a execução, por qualquer meio, de obras musicais ou lítero-musicais no âmbito de cultos, cerimônias ou eventos realizados por organizações religiosas, sem objetivo de lucro. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

<sup>231</sup> CARRAZZA, 2010, p. 782.

### **3 A INTERPRETAÇÃO E O ALCANCE DA IMUNIDADE RELIGIOSA - ASPECTOS CONTROVERTIDOS**

Neste terceiro e último capítulo, analisam-se de forma mais específica, a imunidade religiosa e seus diferentes vieses, estabelecendo, inicialmente, o objetivo de compreender a questão da laicidade, em suas diferentes perspectivas, e sua relação com a imunidade religiosa. Assim, para alcançar os objetivos descritos anteriormente e concluir este relatório de pesquisa, o referido capítulo encontra-se organizado da seguinte forma: a seção 3.1 analisa a interface entre a laicidade e a imunidade religiosa no contexto brasileiro. Por sua vez, a seção 3.2, descreve o conceito de “templos de qualquer culto” e o alcance da norma imunizante para além da literalidade. Na sequência, a seção 3.2.1, descreve a imunidade religiosa e a extensão aos cemitérios das instituições religiosas. Nessa concepção, abordando um aspecto controvertido, a seção 3.2.2 analisa o alcance da imunidade religiosa e a questão das religiões de matriz africana em comparação a outras religiões praticadas no território brasileiro, e a seção 3.2.3 avalia a perspectiva da extensão da imunidade religiosa às lojas maçônicas. Por fim, objetivando compreender alguns aspectos de anomalia e impossibilidade de exclusão da imunidade religiosa, a seção 3.3 descreve a possibilidade de desvirtuamento desta, por meio da evasão fiscal, e o papel de fiscalização do Estado. Com isso, conclui-se o presente trabalho com a seção 3.4, a partir da qual é analisado o tratamento dado à imunidade dos templos de qualquer culto, enquanto um direito fundamental à liberdade religiosa e como cláusula pétrea – refletindo sobre a impossibilidade da sua supressão do Sistema Tributário Constitucional.

#### **3.1 A interface entre a laicidade e a imunidade religiosa no contexto brasileiro**

No desenvolvimento deste subtópico, analisam-se as principais características de um Estado laico, com o objetivo de demonstrar as diretrizes estabelecidas no texto constitucional brasileiro que, por sua vez, servem como mecanismo para compreender os contornos da relação entre Estado e religião. Dessa forma, busca-se conjugar as diferentes concepções sobre a laicidade e a sua interface com a imunidade religiosa, de modo que, ao final da seção, seja elucidado o texto constitucional brasileiro e a expectativa da (im)possibilidade de interferência estatal no contexto da religião. Assim, antes de compreender as especificidades da Constituição Federal de 1988, vale trazer para o contexto deste relatório de pesquisa a

reflexão atinente a interferência da religião nas condutas humanas. A partir dessa evidência, Pereira salienta que:

Reconhecer a influência da religião nos comportamentos humanos é, portanto, o primeiro passo para o entendimento que deve existir um contorno definido do que vem a ser a liberdade de religião, para clarificar os inúmeros direitos que suscita, e as limitações às quais esta liberdade deve estar submetida, em prol de não serem perdidos avanços democráticos conseguidos ao longo dos séculos, promovendo-se e garantindo-se um standard mínimo em matéria de liberdades individuais e coletivas.<sup>232</sup>

O pensamento do autor apresenta-se como uma contribuição para o desenvolvimento desta discussão na oportunidade em que se estabelece o estudo da laicidade e do fenômeno religioso em seus diferentes contextos, inclusive o “democrático”<sup>233</sup>, apresentado pelo autor na citação acima. Portanto, partindo do pressuposto de que “a religião exerce influência nos comportamentos humanos”<sup>234</sup>, é relevante analisar os limites do poder estatal relacionado à religião, razão pela qual a laicidade é abordada nos próximos parágrafos.

No intuito de descrever o conceito de Estado laico, destacando ainda algumas de suas características, Cury demonstra ser aquele que se mantém “equidistante dos cultos religiosos sem assumir um deles como religião oficial”.<sup>235</sup> Além de apresentar algumas características concernentes a um Estado laico, Cury ainda estabelece uma conexão entre o Estado laico e outras garantias do cidadão, ao descrever que “A laicidade, ao condizer com a liberdade de expressão, de consciência e de culto, não pode conviver com um Estado portador de uma confissão”<sup>236</sup>. Entretanto, a despeito da declaração de Cury, que estabelece a impossibilidade da coexistência entre o “Estado” e a fé, há divergência no enfrentamento da questão. Bittencourt, por sua vez, assinala que o distanciamento estabelecido em meio à “religião e Estado, mesmo num âmbito parcial – é impossível ser absoluta –, é essencial para as boas e necessárias relações político religiosas na atual sociedade globalizada e perpetuamente multicultural”.<sup>237</sup>

<sup>232</sup> PEREIRA, João Luiz Quinto. *Liberdade de Religião à luz do Tribunal Europeu de Direitos do Homem (TEDH) e notas críticas sobre o Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 24.

<sup>233</sup> Cf. PEREIRA, 2014, p. 24.

<sup>234</sup> PEREIRA, 2014, p. 24.

<sup>235</sup> CURY, Carlos Roberto Jamil. Ensino religioso na escola pública: o retorno de uma polêmica recorrente. *Revista Brasileira de Educação*, Rio de Janeiro, Set/Out/Nov/Dez, n. 27, p. 183 a 213, 2004, p. 183.

<sup>236</sup> CURY, 2004, p. 183.

<sup>237</sup> BITTENCOURT, Josias Jacintho. Separação entre religião e estado: utopias e realidades. In: LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Org.) *Fundamentos jurídicos da liberdade religiosa*. São Paulo: Unaspres, 2016, p. 93-136, p. 135.

Na mesma perspectiva, vale acrescentar a concepção de Silva Júnior, Ribeiro e Costa, para os quais

[...]a laicidade não é inimiga das religiões, desde que estas se limitem à atividade espiritual e moral do indivíduo, sem confrontar o direito do outro ou reivindicar interferências no domínio público. E desde que elas coexistam de forma harmônica, sem que haja o fanatismo ou a intolerância.<sup>238</sup>

Assim, observa-se que a laicidade não é de fácil elucidação e gera diferentes reflexões, considerando que há determinados Estados que se posicionam a respeito da fé a ser seguida. Nesse contexto, a literatura identifica “o Estado do Vaticano (católico), o Estado do Irã (mulçumano) e o Reino Unido (anglicano)”<sup>239</sup>. Nota-se, então, o fato de que nem todos os países são possuidores da concepção da laicidade, tendo em vista que determinados “países adotam uma religião oficial, sendo, portanto, Estados confessionais; é o exemplo da Argentina com o catolicismo”<sup>240</sup>. Contudo, “a grande parte dos países, como França, Espanha e também o Brasil, é de repúblicas laicas”<sup>241</sup>. Por sua vez, Rothenburg acrescenta a essa ideia de Estado laico a inexistência de “dominação” ao esclarecer que “se o fundamento da convivência social é buscado num plano mais abstrato e universal, que constitui a democracia sob a base de direitos fundamentais”<sup>242</sup>, cabe estabelecer a “separação entre o domínio profano do Estado e o domínio espiritual da religião”<sup>243</sup>. Nesse sentido, o afastamento que deve existir entre o poder estatal e a “religião” possui a finalidade precípua de garantir ao cidadão a inexistência de qualquer tipo de “imposição” e, assim, a “separação não se coloca em oposição à liberdade, mas a seu serviço”.<sup>244</sup>

Diante desse panorama de notórios dissensos, na linha daqueles que sustentam a necessidade da separação entre o Estado e a religião, Rothenburg salienta que as interferências do poder “estatal” que, porventura, existirem “no domínio do direito de religião podem significar restrições devidas à liberdade religiosa, sempre que transpostos os limites da

<sup>238</sup> SILVA JÚNIOR, Carlos Antonio; RIBEIRO, Larissa Emília Guilherme; COSTA, Marília Jeronômio. Estado laico ou Estado não laico? A discriminação das religiões das minorias em um Estado que se diz laico sob os olhos da Constituição. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 10-23, 2015, p. 12.

<sup>239</sup> GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha; GUIMARÃES, Adriano Stagni. O papel da Igreja na sociedade, colaborando com Estado Laico. In: SANTOS, Ivanaldo; POZZOLI, Lafayette (Org). *Direitos Humanos e Fundamentais e doutrina social*. São Paulo: Boreal, 2012, p. 165-179, p. 166.

<sup>240</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 13.

<sup>241</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 13.

<sup>242</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. Religião como direito no estado democrático laico. In: LAZARI, Rafael José Nadim de; BERNARDI, Renato, LEAL, Bruno Bianco (Org.) *Liberdade religiosa no Estado Democrático de Direito: questões históricas, filosóficas, políticas e jurídicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 15.

<sup>243</sup> ROTHENBURG, 2014, p. 15.

<sup>244</sup> ROTHENBURG, 2014, p. 16.



licitude”<sup>245</sup>. Ressalta-se ainda que a compreensão da laicidade está baseada no entendimento de que “a legitimidade do Estado passa a se fundamentar na concepção democrática, e não no sagrado”<sup>246</sup>. Logo, esse raciocínio viabiliza a seguinte conclusão: “o Estado laico tem a base de seu poder o poder do povo – modelo adotado nas democracias laicas contemporâneas”<sup>247</sup>. Essa concepção de Zylbersztajn pode ainda ser complementada por Rothenburg, especialmente quando analisa o contexto de democracia e religião, sintetizando que “a separação entre Poder Público e confissões nas sociedades democráticas requer a contemplação das diferentes perspectivas e o enfrentamento dos conflitos com outros direitos”.<sup>248</sup>

Com base nessas premissas, torna-se adequado evidenciar que o Estado brasileiro “se tornou um Estado laico (separando a religião e o Estado) com a proclamação da República, na Constituição de 1891. Até então, o país tinha o catolicismo como religião oficial do Império”<sup>249</sup>, sendo essa orientação uma diretriz da carta constitucional de 1824 que, de modo veemente, excluía a possibilidade de outras religiões realizarem seus cultos nos espaços públicos<sup>250</sup>. Contudo, voltando-se os olhos para a Constituição de 1988, ressalta-se que essa possui entre os seus preceitos, a não interferência estatal no fenômeno da religião<sup>251</sup>, é o que se observa a partir do texto legal:

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.<sup>252</sup>

Embora o artigo anterior seja o parâmetro para a questão da laicidade no caso brasileiro, acrescenta-se ainda que “a laicidade não basta ser o aspecto negativo em que o estado se abstém de ingerências às instituições religiosas, mas que também, no aspecto positivo, quando se aproxime de alguma religião”<sup>253</sup>. Assim, observa-se que “o conceito de religião é aberto, abarcando qualquer crença transcendental de pessoas que se reúnem com a

<sup>245</sup> ROTHENBURG, 2014, p. 18.

<sup>246</sup> ZYLBERSZTAJN, Joana. *O Princípio da Laicidade na Constituição de 1988*. 2012. 226 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 37.

<sup>247</sup> ZYLBERSZTAJN, 2012, p. 38.

<sup>248</sup> ROTHENBURG, 2014, p. 20.

<sup>249</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 13.

<sup>250</sup> Cf. SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 13.

<sup>251</sup> Cf. SABBAG, 2012, p. 324.

<sup>252</sup> BRASIL, 1988, p. 17.

<sup>253</sup> Cf. PEREIRA, 2014, p. 27.

certeza íntima de que estão moralmente obrigadas pelos mandamentos que dela emanam”<sup>254</sup>. Por consequência, impõe-se o respeito às diferentes religiões, sem qualquer distinção e, para exemplificar, uma questão que poderia revelar esse tipo de atitude estatal, Pereira destaca “o ensino de uma matriz religiosa” que, se assim optar, “o faça em equidade entre as confissões religiosas existentes, de modo a não promover esta ou aquela filosofia religiosa”.<sup>255</sup>

Nesse mesmo entendimento, a descrever qual deve ser o posicionamento do Estado, Carraza delinea que “o Estado brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas – sejam quais forem – de seus habitantes, pelo quê deve manter neutralidade sobre o assunto”<sup>256</sup>. Além disso, deve “tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País”<sup>257</sup>. Ademais, essa imposição para que o Estado mantenha a posição de neutralidade é tão importante que “qualquer medida, seja legislativa, seja administrativa, que, sem razão plausível, anule ou tolha a liberdade de culto, padecerá de inconstitucionalidade”.<sup>258</sup>

Em análise a questão da laicidade estabelecida no texto constitucional brasileiro e às concepções do “aborto” de “feto anencéfalo”, o Supremo Tribunal Federal teria salientado que o “Brasil é república laica, surgindo absolutamente neutro quanto às religiões”, razão pela qual concluiu no referido julgamento que a conduta da gestante que interrompe a gravidez em decorrência do “feto anencéfalo” não pode ser considerada como crime de “aborto”.<sup>259</sup>

Entretanto, a despeito do texto constitucional estabelecer essa diretriz para o reconhecimento da laicidade, há voz na literatura que sustenta a inexistência da laicidade no caso brasileiro, em decorrência de diferentes fatores que servem como embasamento para essa conclusão, a exemplo do reconhecimento de diversos “feriados religiosos”, da utilização do termo “Deus seja louvado” na moeda brasileira, bem como a própria “imunidade fiscal para as igrejas” e, assim, diante desses fatores, conclui Stigar que “o Estado brasileiro é pseudolaico, pois os princípios bíblicos que se emanam de Deus, criador dos céus e da terra, norteiam a Lei Maior da nação brasileira, nos levando a crer que o Brasil é sim um país pseudolaico que

<sup>254</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 25.

<sup>255</sup> Cf. PEREIRA, 2014, p. 27.

<sup>256</sup> CARRAZA, 2010, p. 785.

<sup>257</sup> CARRAZA, 2010, p. 785.

<sup>258</sup> CARRAZA, 2015, p. 22.

<sup>259</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 54, Rel. Ministro MARCO AURELIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/04/2012, DJ 30/04/2013. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000204170&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

favorece a Igreja Católica”<sup>260</sup>. A partir dessa ideia, Sabaini ao analisar o contexto da laicidade no Brasil, constata que “ainda não se alcançou o real entendimento sobre o grau de laicismo do Estado brasileiro sufragado pelo nosso sistema constitucional e até aonde vai o limite de ‘colaboração’ determinada pela Constituição Federal de 1988”<sup>261</sup>. Ademais, faz-se necessário reconhecer que as questões ligadas à laicidade e às relativas à imunidade religiosa, surgem de forma recorrente no contexto brasileiro, o que corrobora com o pensamento a seguir:

As reivindicações por direitos constitucionais, regulamentação fundiária e isenção de impostos de templos, a participação política, a luta pela terra, as leis do ensino das culturas afro e indígena, o preconceito religioso, o assassinato de jovens negros e moradores de periferia, as festividades ligadas à cultura negra, tudo tem levado os povos tradicionais de matriz africana e indígena à discussão política.<sup>262</sup>

Dessa forma, com base na citação anterior, denota-se que a interrelação entre a laicidade e a própria imunidade religiosa ocorre na oportunidade em que tais assuntos surgem no campo do debate das esferas públicas e, com isso, “as conferências públicas contribuíram para a inclusão desses e de outros segmentos ignorados na discussão política”<sup>263</sup>, até mesmo o caso dos “povos tradicionais de matriz africana”, citado pelos autores e abordado na seção 3.2.2. Por fim, observa-se que, apesar da neutralidade ser o objetivo norteador da laicidade, sobretudo quando é abordada a relação entre o Estado e a religião, não há impedimento para uma interpretação que reconheça as contribuições que a religião pode proporcionar em uma formação mais humanista. Seguindo essa perspectiva, Reis e Santos chegam à compreensão que “a religião é um meio de oferecer esperanças e trabalhar de forma positiva o caráter de cada ser individualmente, contribuindo para a formação de bons homens dentro do convívio social e trazendo equilíbrio para o próprio Estado”<sup>264</sup>.

<sup>260</sup> STIGAR, Robson. Brasil, um país pseudolaico: a relação Igreja-Estado no Brasil contemporâneo Ciberteologia. *Revista de Teologia & Cultura*, Ano IX, n. 43, p. 16-20, 2013, p. 20.

<sup>261</sup> SABAINI, Wallace Tesch. *Estado e Religião: uma análise à luz do direito fundamental à liberdade de religião no Brasil*. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010, p. 111.

<sup>262</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 19.

<sup>263</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 19.

<sup>264</sup> REIS, Evelyn; SANTOS, Luciano Gomes. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto como um bem para a sociedade. *Revista da Faculdade de Direito Padre Antonio Janssem*, Belo Horizonte, v. 8, n.8, p. 89-111, jan./dez, 2016, p. 94.

### 3.2 O conceito de “templos de qualquer culto” e o alcance da norma imunizante para além da literalidade

O objetivo desta seção é compreender o que, de fato, se entende pela denominação “templos de qualquer culto”, utilizando como referencial o seu conceito e a sua interpretação e, para isso, espera-se estabelecer as principais nuances do referido termo, de modo que, na seção seguinte, seja analisada de forma mais específica a possibilidade de extensão da imunidade religiosa aos cemitérios mantidos pelas instituições religiosas.

Inicialmente, Simioni destaca que templo pode ser compreendido como “o local onde são prestados cultos religiosos”<sup>265</sup>. Por sua vez, Baleeiro considera que o templo não é “apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também as dependências acaso contíguas, o convento, os anexos por força de compreensão”<sup>266</sup>. Dessa forma, a expressão permite um alcance mais amplo, visto que considera “inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos”<sup>267</sup>. Diante de tal compreensão, observa-se que o templo, na concepção moderna, é considerado como “entidade, na aceção da instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas”.<sup>268</sup>

Nesse contexto, cabe ainda analisar que “não são especificadamente os templos, mas sim as organizações religiosas detentoras dos templos as titulares da imunidade tributária”<sup>269</sup>. Sobretudo, ao se considerar que não há qualquer responsabilidade “tributária” existente entre o “Estado” e o “templo (terreno, paredes, altares etc), mas entre o Estado e as pessoas jurídicas em geral”<sup>270</sup>. Portanto, ao analisar o desígnio instituído no texto constitucional, observa-se o intuito de estabelecer uma interpretação mais abrangente.<sup>271</sup>

Diante dessas considerações, aplicando tal raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, motivado a manifestar-se sobre a constitucionalidade de norma que questionava a possibilidade de cobrança do IPTU, que deveria incidir sobre imóvel não destinado às cerimônias religiosas, mas relacionado à finalidade da entidade, teria manifestado que “a

<sup>265</sup> SIMIONI, Fabiane. A Imunidade aos cultos e a liberdade de crença em um Estado laico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 32, p. 185-197, 2014, p. 186.

<sup>266</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 311.

<sup>267</sup> BALEEIRO, p. 311.

<sup>268</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 533.

<sup>269</sup> TERAOKA, 2010, p. 211.

<sup>270</sup> TERAOKA, 2010, p. 211.

<sup>271</sup> Cf. TERAOKA, 2010, p. 211.

imunidade dos templos deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais”.<sup>272</sup>

Por fim, em arremate a referida seção, conclui-se que a expressão templos vai além da sua literalidade, uma vez que, em tese, “a vedação de arrecadação tributária abrangeria apenas os impostos incidentes sobre imóveis”<sup>273</sup>. No entanto, diferentes explicações têm sido empregadas para “interpretar” o termo<sup>274</sup>, inclusive com a possibilidade de estender a outras áreas da organização religiosa, desde que ligadas as suas finalidades, como será analisado na seção seguinte.

### 3.2.1 *A imunidade religiosa e a extensão aos cemitérios das instituições religiosas*

O conceito de templo, em suas diferentes acepções, trazido na seção anterior, contribui para a compreensão do alcance da imunidade religiosa em uma interpretação mais extensiva, especialmente, na oportunidade em que a literatura revela que a imunidade religiosa pode ser empregada em outras atividades da instituição religiosa e, assim, não se restringe especificadamente ao “imóvel”<sup>275</sup>. Desse modo, em vista das considerações anteriores, torna-se evidente que a imunidade religiosa apresenta diferentes vieses, tal como a possibilidade da sua extensão aos cemitérios mantidos pelas organizações religiosas, objetivo deste item.

A partir desses pressupostos e com a finalidade de compreender o alcance e a extensão da imunidade religiosa, Teraoka dispõe que “a Constituição fala em entidade” e, nesse caso, entende-se que a imunidade “se refere às organizações religiosas”, ou seja, não diz respeito à construção em si, mas, de modo mais abrangente, tem por finalidade o alcance dos interesses da instituição religiosa.<sup>276</sup> Nessa perspectiva, é preciso evidenciar que tal concepção não surge de modo aleatório, mas, ao contrário, de algumas teorias que buscam explicar a

<sup>272</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 325822, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/2002, DJ 14/05/2004. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096399&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

<sup>273</sup> SIMIONI, 2014, p. 186.

<sup>274</sup> Cf. SIMIONI, 2014, p. 186.

<sup>275</sup> Cf. GARRIDO, 2015, p. 146.

<sup>276</sup> TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. *A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro*. 2010. 282 f. Tese (Doutorado) – Departamento de Direito Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 211.

forma de interpretação da imunidade religiosa e a sua “abrangência”, quais sejam: “templo-local, templo-conjunto de bens e atividades essenciais e templo-entidade”<sup>277</sup>.

A interpretação templo-local, constituída com base na “análise literal da expressão constitucional: templo de qualquer culto”<sup>278</sup> fundamenta que apenas o espaço “físico onde se presta culto”<sup>279</sup> é alcançado pela imunidade religiosa e, assim, apenas o templo pode ser considerado como “objeto” da referida imunidade. Exemplificando, no aspecto prático, essa teoria, Sabbag sustenta que “não deve haver incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto ocorre no quintal ou terreiro de casa- dedicado à celebração religiosa”.<sup>280</sup>

Por sua vez, a interpretação “templo-conjunto de bens e atividades essenciais”<sup>281</sup>, considerada mais abrangente que a “templo-local”, amplia a concepção de templo para “as casas pastorais, seminário, convento, abadia etc e atividades desenvolvidas no templo: celebração de missas, cultos, realizações de batismos etc”<sup>282</sup> o que Sabbag vai denominar “como tudo aquilo que direta ou indiretamente, viabiliza o culto”<sup>283</sup>. Assim, com base nessa interpretação, a imunidade religiosa é aplicada para esses imóveis e eventos realizados por meio das organizações religiosas. A última interpretação, na concepção de Teraoka, é “mais razoável que a primeira”<sup>284</sup>. Logo, o Supremo Tribunal Federal, no período em que estava em vigor a “Carta Magna de 1946, no julgamento do Recurso Extraordinário de número 21.826/DF”, teria dotado essa teoria ao expor a impossibilidade de tributação “sobre os templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências”.<sup>285</sup>

Todavia, conquanto as duas interpretações anteriores sirvam como modo de compreensão da amplitude da imunidade religiosa, a terceira interpretação, denominada: “templo-entidade” possibilita um alcance maior, abstraindo os aspectos dos bens e das finalidades essenciais, que estariam adstritas “não somente os templos e as atividades vinculadas aos templos, mas a própria pessoa jurídica (organização religiosa) integralmente, em todas as suas atividades”.<sup>286</sup>

A ideia anterior, apresentada por Teraoka, pode ser complementada Tollemache, especialmente pelo fato deste último autor trazer para o contexto do debate um caso prático

<sup>277</sup> TERAOKA, 2010, p. 212.

<sup>278</sup> TERAOKA, 2010, p. 212.

<sup>279</sup> TERAOKA, 2010, p. 212.

<sup>280</sup> SABBAG, 2012, p. 326.

<sup>281</sup> TERAOKA, 2010, p. 212.

<sup>282</sup> TERAOKA, 2010, p. 212.

<sup>283</sup> SABBAG, 2012, p. 326.

<sup>284</sup> TERAOKA, 2010, p. 212.

<sup>285</sup> Cf. SABBAG, 2012, p. 327.

<sup>286</sup> TERAOKA, 2010, p. 213.

analisado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário de nº 578.562, que teria apresentado essa concepção ampliativa, mencionando que “os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da CB”<sup>287</sup>. Portanto, teria adotado o entendimento que “a imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo, do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, b”<sup>288</sup>.

Observa-se, então, que os tribunais brasileiros, quando se deparam com questões relativas à imunidade religiosa, utilizam como fundamento uma “interpretação ampliativa”, ao considerarem que a imunidade religiosa deve ser aplicada para outras áreas além do templo, e não somente nos locais onde ocorrem as reuniões, É justamente por meio dessa “interpretação ampliativa”<sup>289</sup> que os cemitérios mantidos pelas organizações religiosas são imunes aos impostos estabelecidos pelo poder público <sup>290</sup>. Nessa concepção, entende-se que a referida teoria contempla “a concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto” <sup>291</sup>. Em arremate a seção, Teraoka descreve que “o limite da imunidade encontra-se na aplicação dos recursos obtidos pela organização religiosa na finalidade religiosa não lucrativa (finalidades essenciais)”<sup>292</sup>.

### **3.2.2 A imunidade religiosa e o seu alcance para as religiões de matriz africana em comparação a outras crenças: uma análise frente à pluralidade religiosa brasileira**

Pretende-se estabelecer, neste ponto, uma interface entre as religiões de matriz africana e outras crenças exercidas no contexto brasileiro e a imunidade religiosa, com a finalidade de demonstrar os entraves enfrentados por essas religiões no plano fático, diante da percepção do distanciamento entre o direito normatizado e o efetivado. Assim, com tal intuito, almeja-se trazer para o contexto deste debate as críticas apresentadas pela literatura, que também contribuem para a compreensão do próprio alcance da imunidade religiosa por essas religiões.

<sup>287</sup> TOLLEMACHE, Mark. *Imunidade tributária religiosa e evasão fiscal*. In: 12º Encontro Científico Cultural Interinstitucional, 2014, *Anais*, 2014, p. 1-11, p. 4.

<sup>288</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 4.

<sup>289</sup> TERAOKA, 2010, p. 214.

<sup>290</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 4.

<sup>291</sup> SABBAG, 2012, p. 327.

<sup>292</sup> TERAOKA, 2010, p. 214.

Visando tal objetivo, releva-se destacar que a construção “de direitos individuais e coletivos no Brasil”<sup>293</sup> teve como uma das molas propulsoras, “a promulgação da Constituição Federal de 1988”<sup>294</sup>. Contudo, a despeito do reconhecimento destes direitos e garantias legais, estabelecidos nessa carta constitucional, nota-se que, na prática, existe uma lacuna no que se refere ao reconhecimento e a aplicação “efetiva” desses direitos e garantias<sup>295</sup>. É nesse contexto que se reconhecem as dificuldades enfrentadas por cidadãos que possuem como prática religiosa os preceitos das religiões de “matriz africana”, pois, tendo em vista o contexto histórico e social nos quais essas religiões foram desenvolvidas, possuindo a ascentralidade “africana” sofrem com a mitigação dos seus direitos. Ademais, ainda que no contexto social brasileiro sejam recorrentes determinadas práticas religiosas de matriz africana, a exemplo dos “terreiros, os povos de santo, o Candomblé, a Umbanda, o tambor de mina, as pajelanças, a encantaria, a macumba, o batuque, as moças de branco etc”, quando busca-se resguardar os direitos destas comunidades, há diversos entraves.<sup>296</sup> Diante dessas evidências, advém a seguinte crítica:

Tratando especificamente do discurso contido nos manuais de direito, percebe-se que nas principais obras contemporâneas há como padrão um silêncio sobre as religiões de matriz africana. Existe, assim, uma evidente perpetuação da reprodução de um contexto jurídico voltado para a valoração de determinadas religiões e, paralelamente, a exclusão de outras. Neste sentido, poucos doutrinadores se debruçam a respeito da garantia sobre templos, pois, para eles, a simples expressão ‘qualquer culto’ já abrange a liberdade religiosa como um todo.<sup>297</sup>

Nessas circunstâncias, vale ainda acrescentar o paralelo estabelecido entre o espiritismo e as religiões de matriz africana, já que, na concepção de Giumbelli,

Embora a base legal contra a qual se conquistou a extensão do reconhecimento do estatuto de ‘religião’ cobrisse, como se mencionou, os cultos mediúnicos em geral, o contraste entre o espiritismo e outras práticas é inegável. Os espíritas não apenas ficaram menos vulneráveis às incursões repressoras, como também exercitaram amplamente as prerrogativas civis concedidas às associações religiosas. Sabe-se que muitos terreiros de umbanda e candomblé, por outro lado, não possuem registro em cartório.<sup>298</sup>

<sup>293</sup> NASCIMENTO, Guilherme; DUARTE, Evandro Pisa; QUEIROZ, Marcos Vinícius Lustosa. O silêncio dos juristas: a imunidade tributária sobre templo de qualquer culto e as religiões de matriz africana à luz da constituição de 1988. *Quaestio Iuris*, vol. 10, nº. 02, Rio de Janeiro, 2017. p. 1162 -1180 , p. 1162.

<sup>294</sup> NASCIMENTO; DUARTE; QUEIROZ, 2017, p. 1162.

<sup>295</sup> NASCIMENTO; DUARTE; QUEIROZ, 2017, p. 1162.

<sup>296</sup> NASCIMENTO; DUARTE, QUEIROZ, 2017, p. 1163.

<sup>297</sup> NASCIMENTO; DUARTE, QUEIROZ, 2017, p. 1168.

<sup>298</sup> GIUMBELLI, Emerson. A presença do religioso no espaço público: modalidade Brasil. *Religião e Sociedade*, Rio de Janeiro, v. 28, n. 2, p. 80-101, 2008, p. 85.



Então, quando se reflete a respeito das dificuldades enfrentadas por essas religiões, mesmo que não seja de forma intrínseca ligada a questão, Silva Júnior, Ribeiro e Costa sustentam que:

Se há liberdade de crença em outros deuses ou em um deus único, também deve haver a liberdade de descrença ou a liberdade de crença em outros deuses ou em um deus único diferente do deus do cristianismo, pois todos os indivíduos envolvidos, mesmo sendo minoria, são também brasileiros e têm de ter o seu direito constitucionalmente garantido, respeitado.<sup>299</sup>

Desse modo, a despeito dos avanços nos termos da legislação, sobretudo quando a Constituição Federal de 1988 estabelece que “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 seus locais de culto e de suas liturgias”<sup>300</sup>, a história brasileira ainda guarda resquícios de um tempo sombrio, “pois até pouco tempo atrás, algumas religiões, em especial as expressões de matriz africana, eram tratadas como caso de polícia”.<sup>301</sup>

Portanto, na concepção da literatura, existe ausência do enfrentamento da questão relativa à imunidade religiosa e religiões de matriz africana até mesmo pelos poderes instituídos, tal como assevera o trecho a seguir: “as decisões dos órgãos superiores do judiciário, quanto ao tema de imunidade tributária sobre templos, evidenciam um silêncio atinente às religiões de matriz africana”<sup>302</sup>. Diante dessa realidade, destaca-se que as mesmas mazelas do passado se perpetuam na atualidade, fazendo com que tais religiões permaneçam à margem da atenção estatal.<sup>303</sup>

Contudo, ainda que o quadro apresentado seja pessimista, há uma proposta que busca contemplar e reconhecer essas religiões enquanto detentoras de direitos e, especialmente, a imunidade religiosa, a partir do momento em que se propõe uma interpretação “de uma prática constitucional do princípio da igualdade que, tirando da penumbra e do silêncio as religiões de matriz africana, busquem medidas afirmativas e positivas de proteção dessas expressividades negras no Brasil”.<sup>304</sup>

<sup>299</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 14.

<sup>300</sup> BRASIL, 1988, p. 10.

<sup>301</sup> SILVA JÚNIOR; RIBEIRO; COSTA, 2015, p. 17.

<sup>302</sup> NASCIMENTO; DUARTE, QUEIROZ, 2017, p. 1170.

<sup>303</sup> Cf. NASCIMENTO; DUARTE, QUEIROZ, 2017, p. 1176.

<sup>304</sup> NASCIMENTO; DUARTE, QUEIROZ, 2017, p. 1175.

### 3.2.3 A imunidade religiosa e a perspectiva de sua extensão às lojas maçônicas

Almeja-se, nesta seção, elencar para o debate a questão da imunidade religiosa e a perspectiva da sua aplicação às lojas maçônicas, em vista das controvérsias apresentadas pela literatura, que acabam por refletir, especialmente, se a loja maçônica pode ser considerada como religião. Ressalta-se, em primeiro momento, que a temática imunidade religiosa e maçonaria não possuem uma abordagem ampla “na doutrina” e nas decisões dos tribunais<sup>305</sup>.

Para entrar na discussão sobre o tema, Sabbag destaca que “a bem da verdade, trata-se de questão de alta indagação, cuja complexidade emerge da própria natureza semisecreta da maçonaria, o que dificulta o iter a ser trilhado na identificação segura da existência do caráter religioso nas lojas maçônicas”<sup>306</sup>. Assim, na concepção do autor, “a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico”. Ademais, para chegar à referida conclusão, utiliza o seguinte fundamento:

O seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).<sup>307</sup>

Em posição diferente, Sturza e Silva sintetizam que “a decisão judicial correta seria aquela que opte pelo não enquadramento da maçonaria como entidade religiosa ou de assistência social ao ter em vista toda a história e normas estatutárias da maçonaria”<sup>308</sup>. Dessa forma, apesar de o posicionamento de Sabbag buscar resguardar a maçonaria, enquanto beneficiária da imunidade religiosa, cabe esclarecer que o tema encontra divergência na literatura e no plano fático, especialmente, quando se observa que os próprios “tribunais” divergem sobre o referido aspecto, “sendo um grande desafio para chegar-se a um posicionamento definitivo e sumulado”.<sup>309</sup> Nesse caso, uma vez que surgem as dissonâncias, “os Tribunais utilizam-se de doutrinas maçônicas e jurídicas para embasarem suas convicções frente ao caso concreto”.<sup>310</sup>

<sup>305</sup> SABBAG, 2012, p. 339.

<sup>306</sup> SABBAG, 2012, p. 339.

<sup>307</sup> SABBAG, 2012, p. 339.

<sup>308</sup> STURZA, Janaína Machado; SILVA, Franciele Heiderich. A (im)possibilidade de imunidade tributária sob a maçonaria: discussão doutrinária e jurisprudencial. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 11, n.1, p. 77 – 96, Jan-Jun, 2016, p. 79.

<sup>309</sup> STURZA; SILVA, 2016, p. 93.

<sup>310</sup> STURZA; SILVA, 2016, p. 93.

Por fim, analisando essa questão de forma prática, Silva e Braga destacam que a despeito da loja maçônica buscar no Poder Judiciário o reconhecimento da imunidade “quanto ao local das suas reuniões” o Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário de nº 578.562-9/SP, “não reconheceu a imunidade” sob o fundamento de que há necessidade de “mais de um culto, mas sim de uma religião que embase o respectivo culto, o que não ocorreria, visto que aos seus membros não são exigidas a profissão desta ou daquela religião”.<sup>311</sup>

### **3.3 A possibilidade de desvirtuamento da imunidade religiosa, através da evasão fiscal, e o papel de fiscalização do Estado**

Pretende-se trazer, nesta subtópico, a discussão a respeito da imunidade religiosa e a possibilidade do desvirtuamento das suas finalidades, através da evasão fiscal, tendo por objetivo demonstrar os contornos legais e o papel do poder estatal nesses casos. Ademais, para compreender tal questão, analisam-se, ainda, os critérios legais adotados pelo legislador brasileiro para que seja constituída uma instituição religiosa no Brasil.

Preliminarmente, para entender a interface entre a imunidade religiosa e a evasão fiscal, cabe evidenciar o conceito de evasão fiscal. Para cumprir esse intuito, Mark a conceitua como “a conduta na qual o contribuinte transpõe os limites da lei, praticando crimes contra a ordem tributária – fraude, sonegação, simulação – no intuito de ocultar patrimônio ou diminuir o montante de tributos a serem recolhidos”.<sup>312</sup>

Estabelecida a premissa anterior, importa ainda destacar que, conforme estabelece a literatura, um dos fatores que contribuem para a evasão fiscal, através das instituições religiosas, são justamente os critérios estabelecidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, que, na prática, facilitam a aquisição de vantagens monetárias e a lavagem de dinheiro<sup>313</sup>. Nessa concepção, salienta Mark que “somente é necessário o registro de sua assembleia de fundação e estatuto social no cartório competente. Ademais, o Estado está legalmente impedido de negar-lhes fé ou interferir em sua autonomia”.<sup>314</sup>

<sup>311</sup> SILVA, Filipe Piazzi Mariano da; BRAGA, Luigi Mateus. A imunidade tributária como garantia à liberdade religiosa. In: LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Org.). *Fundamentos jurídicos da liberdade religiosa*. São Paulo: Unapress, 2016, p. 229-256, p. 249.

<sup>312</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 7.

<sup>313</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 9.

<sup>314</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 9.

Ainda dentro desse contexto da constituição das instituições religiosas, especialmente, no caso brasileiro, observa-se que tais organizações desenvolveram “um caráter mais empreendedor”<sup>315</sup>. Ou seja, tal característica, inclusive elucida a “própria natureza de organizações religiosas”<sup>316</sup>. Por sua vez, Villasenor identifica o movimento de crescimento da religião em paralelo com o próprio decréscimo, ao analisar “na realidade brasileira um crescimento de ofertas religiosas, o que tem levado para uma filiação e desfiliação das instituições religiosas”<sup>317</sup>. Com isso, observa-se ainda a concepção de Pierucci, para quem “nossa diversidade religiosa pós-colonial assume a cada dia que passa: a forma de um mercado concorrencial desregulado, a livre concorrência religiosa entre um número crescente de empresas religiosas livres”.<sup>318</sup> Sabbag, então, reconhece essa questão da evasão fiscal, com a seguinte perspectiva:

[...] é lamentável que tal expansão traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que inserem, sob a capa da fé, algumas ‘pseudoigrejas’. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de ‘representantes do bem’.<sup>319</sup>

Desse modo, uma vez que os critérios legais para a constituição de uma instituição religiosa revelam-se como facilitadores para o desencadeamento da evasão fiscal, na concepção da literatura, caberia uma legislação mais eficaz, no intuito de analisar, na prática, se essas entidades estão cumprindo as finalidades estabelecidas em seus estatutos. Todavia, a despeito da crítica apresentada, observa-se a ausência de “normas para controle das finalidades”<sup>320</sup>. Contudo, ainda assim, caso a entidade religiosa seja constituída com objetivos diversos, restará caracterizada “indubitavelmente evasão fiscal fraudulenta”.<sup>321</sup>

Ademais, ainda que a Instituição Religiosa seja dispensada do pagamento do imposto, mantém-se sua responsabilidade pelas obrigações acessórias. Apresentando um viés prático dessa questão, Gonsalves e Parrão evidenciam que:

<sup>315</sup> CORRÊA, Victor Silva; VALE, Gláucia Maria Vasconcellos. Ação Econômica e Religião: Igrejas como empreendimentos no Brasil, *Revista de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, vol. 21, n.1, p.1-18, 2017, p. 8.

<sup>316</sup> CORRÊA; VALE, 2017, p. 8

<sup>317</sup> VILLASENOR, Rafael Lopez. Crise institucional: os sem religião de religiosidade própria. *Revista Nures*, São Paulo, Ano IX, n. 17, Janeiro / Abril, 2013, p. 2.

<sup>318</sup> PIERUCCI, Antônio Flávio. De olho na modernidade religiosa. *Tempo Social*, São Paulo, v. 20, n. 2, p. 9-16, 2008, p. 13.

<sup>319</sup> SABBAG, 2012, p. 340.

<sup>320</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 9.

<sup>321</sup> TOLLEMACHE, 2014, p. 9.

Na contabilidade, assim como outras entidades, as Igrejas são obrigadas a entregar algumas declarações, como: DIRF, DCTF, ECD, ECF e RAIS e os demonstrativos contábeis. Além dessas declarações, elas encaminham mensalmente o balancete contábil para Cúria, onde é administração central das paróquias, e anualmente, o balancete para Santa Fé, no Vaticano.<sup>322</sup>

Por fim, na concepção de Sabaini, “o Estado pode se valer de seu poder de fiscalização para analisar as operações financeiras das organizações religiosas e, caso seja constatado algum desvirtuamento da finalidade, promover a aplicação das cominações legais”<sup>323</sup>. Além disso, impõe-se ainda como medida da fiscalização exercer a cobrança devida pela operação realizada, que por consectário implica “a aplicação das alíquotas dos impostos devidos sobre os fatos geradores”.<sup>324</sup>

### 3.4 O tratamento dado à imunidade dos templos de qualquer culto, enquanto um direito fundamental à liberdade religiosa e como cláusula pétrea – a impossibilidade da sua supressão do Sistema Tributário Constitucional

Nesta última seção, busca-se analisar, após o exame das controvérsias apresentadas nas seções anteriores, qual o tratamento constitucional conferido à imunidade religiosa, no que tange a (im)possibilidade da sua supressão do ordenamento jurídico.

No intuito de estabelecer alguns ditames iniciais, úteis para compreensão posterior da temática da imunidade religiosa e liberdade religiosa, cabe, inicialmente, apresentar as palavras de Bauman, para quem,

Em sua origem e desde então, a liberdade tem sido responsável pela coexistência de duas condições sociais nitidamente distintas; alcançar a liberdade, ser livre, significa ser elevado de uma condição social inferior para uma condição superior. As duas condições diferem em muitos aspectos, mas um aspecto de sua oposição – aquele que é conquistado pela condição de liberdade – elevou-se muito acima dos outros e ação dependente da nossa própria vontade.<sup>325</sup>

Assim, faz-se necessário resgatar que as imunidades possuem finalidades específicas no contexto do Estado Democrático de Direito, tendo em vista que buscam resguardar determinados valores, tal como descrito no capítulo 2. Nessa mesma perspectiva, mas com a

<sup>322</sup> GONSALVES, Giovanna Santos; PARRÃO, Juliene Aglio Oliveira. As instituições sem fins lucrativos e as obrigações contábeis acessórias: análise da contabilidade no terceiro setor a partir das igrejas católicas da região da alto Sorocabana. In: ETIC - ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, São Paulo, v.13, n. 13, 2017, p. 16.

<sup>323</sup> SABAINI, 2010, p. 155.

<sup>324</sup> SABAINI, 2010, p. 155.

<sup>325</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Liberdade*. São Paulo: Academia Cristã, 2014, p. 17.

finalidade de contribuir para a compreensão do tema imunidade religiosa e direitos humanos, vale trazer para o debate a concepção de Silva e Braga, de acordo com os quais

[...] toda norma jurídica é carregada de valores, temos que a imunidade tributária destinadas aos templos de qualquer culto guarda exata relação com os direitos e garantias fundamentais estabelecidos pelo texto constitucional, razão pela qual se propõe que essas se comportam como instrumentos à promoção da cidadania e, por conseguinte, modelação do Estado, pois impedem que o Estado, motivado por seu déficits orçamentários, invada áreas que ao sentir social são de extrema relevância.<sup>326</sup>

Em específico a imunidade religiosa, faz-se necessário reconhecer que se trata de “extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, incisos VI, VII e VIII, da Constituição Federal”.<sup>327</sup> Portanto, na concepção da literatura, o intuito da norma é justamente resguardar que os cidadãos possam exercer a sua “religiosidade” inclusive expondo de forma pública a sua fé.<sup>328</sup> Ao analisar o escopo da norma, Santos Júnior destaca a seguinte concepção:

De acordo com o dispositivo acima, a liberdade religiosa abarca duas garantias. A primeira diz respeito à liberdade de crença que consiste no direito de acreditar ou não em algo, ou seja, ninguém é obrigado a seguir uma determinada religião, credo, seita, ou até mesmo de não seguir qualquer religião. Já a segunda garantia é a liberdade de culto que é o modo pelo qual as religiões se utilizam para exercitarem as suas liturgias, ritos, cultos e tradições.<sup>329</sup>

Todavia, a despeito do direito fundamental à liberdade religiosa, enquanto garantia para o cidadão, Pierucci faz uma observação referente aos interessados na ampliação dessa liberdade, ressaltando ainda a questão da “evasão fiscal” abordada na seção anterior. Ou seja,

[...] já que liberdade religiosa hoje em dia se pratica em chave de livre concorrência, todos os profissionais religiosos responsáveis por esse burburinho são os primeiros a dizer-se interessados (interessados por enquanto, é só o que por enquanto faz sentido) em mais e mais liberdade de crença, culto, expressão, propaganda e *marketing*. Assim como em mais isenção (quando não evasão) fiscal, ‘que ninguém é de ferro!’<sup>330</sup>

<sup>326</sup> SILVA, Filipe Piazzi Mariano da; BRAGA, Luigi Mateus. A imunidade tributária como garantia à liberdade religiosa. In: LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Org.). *Fundamentos jurídicos da liberdade religiosa*. Unapress, São Paulo, 2016, p. 231.

<sup>327</sup> CARRAZA, 2015, p. 164.

<sup>328</sup> Cf. CARRAZA, 2015, p. 164.

<sup>329</sup> SANTOS JÚNIOR, Clodoaldo Moreira dos. *Direito à liberdade religiosa: evolução histórica e questões ordienas no ordenamento jurídico brasileiro*. 2015. 133 f. Tese (Doutorado)- Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências da Religião da Universidade Católica de Goiás, Goiás, 2015, p. 17.

<sup>330</sup> PIERUCCI, Antônio Flávio. O crescimento da liberdade religiosa e o declínio da religião tradicional: a propósito do censo 2010. 1. *Anuac*, São Paulo, Ano I, n. 2, p. 87-96, 2012, p. 91.

A ideia de Pierucci pode ainda ser complementada por Sabbag, na oportunidade que consegue demonstrar que “a imunidade religiosa é norma sublime que permite garantir a intributabilidade das religiões, entretanto, a nosso sentir, esvazia-se, na essência, quando se trazem à baila questões limítrofes, de conhecimento geral”. E, para melhor explicitar as suas críticas, o referido autor apresenta os seguintes pontos:

- a) à riqueza dos templos diante da falta de recurso dos fiéis;
- b) à existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de impostos a estes afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;
- c) à conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g., condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública (e.g., boicote ao uso de preservativos e à doação de órgãos);
- d) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.<sup>331</sup>

Todavia, embora o autor exponha as críticas anteriores, acaba por reconhecer que “as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais”<sup>332</sup>. Nesse caso, tal como Sabbag, Pereira reconhece que “as imunidades tributárias são hoje ferramentas para a garantia de direitos fundamentais”.<sup>333</sup>

<sup>331</sup> SABBAG, 2012, p. 341.

<sup>332</sup> SABBAG, 2012, p. 286.

<sup>333</sup> PEREIRA, Gabriel Nunes. Imunidade tributária de templo de qualquer culto e religiões brasileiras. In: III ENCONTRO NACIONAL DO GT HISTÓRIA DAS RELIGIÕES E DAS RELIGIOSIDADES – ANPUH - Questões teórico-metodológicas no estudo das religiões e religiosidades, *Revista Brasileira de História das Religiões*, Maringá, v. III, n.9, jan, 2011, p. 1-15, p. 14.

## CONCLUSÃO

No desenvolvimento deste trabalho, o pesquisador buscou evidenciar a relação estabelecida entre o Estado e a religião, especialmente quando se compreendeu, através da literatura, que a figura do poder estatal estava personificada na autoridade eclesiástica, conforme apresentando na seção 1.1. E, dessa forma, caracterizava uma mesma vontade empregada sobre os indivíduos que, por sua vez, eram subordinados a tais ordens. Ademais, o vínculo entre o poder público e a igreja tinha como finalidade essencial a dominação, através do acúmulo de riqueza e expansão da propriedade.

Todavia, no decorrer dos séculos, surgem as rupturas entre a igreja e o Estado, a exemplo da Reforma Protestante, sendo um verdadeiro marco para estabelecer a separação de uma relação intrínseca entre Estado e religião, muito embora alguns países, tais quais Vaticano, Irã e o Reino Unido sejam clarividentes a ligação estabelecida entre Estado e igreja.<sup>334</sup> Desse modo, com a formação do Estado Moderno, observa-se uma organização política e administrativa, com o intuito de escalonar e distribuir as funções estatais, tal como ocorreu no Estado brasileiro, o que contribuiu para a compreensão da sua centralização ou descentralização, no que tange à retenção do poder, abordada na seção 1.1.

Assim, esse esforço histórico da formação do Estado foi apresentado no primeiro capítulo, que serviu de base para compreensão dos aspectos organizacionais da estrutura estatal, bem como a fase embrionária da tributação, inclusive nas sociedades primitivas, quando parte da colheita era oferecida aos deuses, como forma de agradá-los, conforme apresentado na seção 1.3.

Após essa análise, ainda no primeiro capítulo foram apresentados alguns conceitos básicos para compreender quais os instrumentos da tributação no caso brasileiro, a exemplo dos impostos, na seção 1.2.1, das taxas, na seção 1.2.2, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, respectivamente nas seções 1.2.3, 1.2.4 e 1.2.5. E, assim, também entender qual a função social dos tributos, especialmente, quando demonstrada a necessidade de que os recursos angariados com a tributação, sejam aplicados em prol das necessidades da coletividade, conforme seção 1.3. Demonstrou-se ainda que, em pese a existência da tributação aplicada sobre diversos fatos da vida, tais como: aquisição de bens, circulação de valores etc. Por opção do legislador constituinte brasileiro, em algumas

---

<sup>334</sup> Cf. GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha; GUIMARÃES; Adriano Stagni. O papel da Igreja na sociedade, colaborando com Estado Laico. In: SANTOS, Iveraldo; POZZOLI; Lafayette (Org). *Direitos Humanos e Fundamentais e doutrina social*. São Paulo: Boreal, 2012, p. 165-179, p. 166.



hipóteses, ocorre a possibilidade de exclusão da incidência tributária, com o intuito de cumprir finalidades sociais, a exemplo da liberdade sindical e da liberdade religiosa, tal como se observa no artigo 150, inciso “b” da Constituição Federal.

Com essa perspectiva, no segundo capítulo, observou-se que, as imunidades estabelecidas no texto constitucional são dotadas de relevância para o contexto do Estado Democrático de Direito, especialmente por contribuírem com determinados aspectos ligados à cidadania, quando se abordou o Sistema Tributário Nacional e as imunidades, na seção 2.1, contextualizando-as e conceituando-as em alinhamento aos preceitos da Constituição Federal, bem como a imunidade recíproca enquanto estrutura para a compreensão dos tributos alcançados pela imunidade religiosa, na seção 2.1.2, e a imunidade dos partidos políticos, fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social e a interface com a instituição religiosa, na seção 2.2. Nesse mesmo capítulo, na seção 2.3, foi apresentada a imunidade religiosa, estabelecendo as suas principais características e, principalmente, a justificativa do legislador constitucional, ao instituir a referida imunidade, qual seja: contribuir para o desenvolvimento da liberdade religiosa, enquanto direito fundamental, colaborando ainda para a compreensão da sua importância no contexto da pluralidade religiosa brasileira.

No terceiro e último capítulo, quando se abordou a imunidade religiosa de forma específica, com base na literatura e decisões dos tribunais, ficaram evidentes diversas controvérsias, começando pelo seu alcance para além do templo e a sua aplicação no contexto das religiões não tradicionais, a exemplo das religiões de matriz africana, que sofrem no plano fático o não reconhecimento para a difusão das suas práticas religiosas. Nada obstante a referida crítica apresentada pela literatura e exposta na seção 3.2.2, tornou-se evidente a necessidade de se reconhecer o aspecto da tolerância no que se refere à liberdade religiosa, em vista, sobretudo, da desconsideração das religiões minoritárias pelos tribunais pátrios.

Diante desse cenário, a indagação que norteou esta pesquisa, qual seja: se a imunidade religiosa tem cumprido os propósitos estabelecidos pelo legislador, observa-se que, com base na literatura e jurisprudência, muitas são as críticas referentes à imunidade religiosa, enquanto benefício conferido pelo legislador, tendo em vista seu real afastamento do sentido conferido quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, a considerar que o seu intuito era proporcionar uma pluralidade religiosa, mas sem que as organizações religiosas utilizassem a ausência de tributação sobre determinadas operações para atingir finalidades diversas, tal como ocorre com a evasão fiscal, apresentada na seção 3.3. Entretanto, a despeito

dessas críticas, nota-se que a literatura inclina-se a sua permanência, enquanto benesse tributária, tendo em vista a sua contribuição para os aspectos da religião e, nesse caso, reconhecida como cláusula pétrea<sup>335</sup>, conforme discussão da seção 3.4.

Observou-se ainda que, a despeito da possibilidade da constituição de uma Instituição Religiosa com a finalidade de se esquivar da tributação estatal, como ocorre no caso da evasão fiscal, cabe ao Poder público, através dos instrumentos de investigação, repelir essas situações, tendo em vista que, muito embora as Instituições Religiosas estejam dispensadas do pagamento dos impostos, enquanto obrigações principais, permanecem obrigadas a manterem a escrituração contábil, consideradas como obrigações acessórias.

Ressalta-se ainda que, em que pese às críticas tecidas a imunidade religiosa no decorrer do relatório de pesquisa, em vista dos desvios da sua finalidade, nos casos de evasão fiscal, observa-se que a sua importância para o contexto da religião é singular e, assim, contribui para o direito fundamental à liberdade religiosa, pois possibilita a crença ou não crença.

Por fim, o desenvolvimento desta pesquisa não teve a pretensão de esgotar todos os questionamentos que cercam a questão da imunidade religiosa, sobretudo ao se considerar que diversas são as controvérsias que ainda pairam sobre o assunto, inclusive com vozes que sustentam a necessidade da sua supressão, diante dos sérios desvios da sua finalidade e que acabam por fragilizar o instituto da imunidade religiosa. Assim, torna-se evidente a necessidade da permanência do debate no contexto acadêmico, como forma de explorar e trazer uma maior compreensão sobre os paradoxos do tema, o que abre uma possibilidade de um leque de pesquisas na área.

---

<sup>335</sup> Cf. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 286.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com escassez de recursos e as decisões trágicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMES, José Luiz. A formação do conceito moderno de Estado: a contribuição de Maquiavel. *Discurso*, São Paulo, n.41, p. 293-328, 2012.

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 44. ed. São Paulo: Globo, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BAUMAN, Zygmunt. *Liberdade*. São Paulo: Academia Cristã, 2014.

BITTENCOURT, Josias Jacintho. Separação entre religião e estado: utopias e realidades. In: LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Org.) *Fundamentos jurídicos da liberdade religiosa*. São Paulo: Unaspres, 2016, p. 93-136.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Vade Mecum Saraiva. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. 51. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASÍLIA. Senado Federal. Projeto de Lei de nº 100/2011. Altera o art. 46 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, para isentar da arrecadação de direitos autorais a execução, por qualquer meio, de obras musicais ou lítero-musicais no âmbito de cultos, cerimônias ou eventos realizados por organizações religiosas, sem objetivo de lucro. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

CARDOSO, Alenilton da Silva. Função social dos tributos na perspectiva da solidariedade. *Revista Direito Mackenzie*. v.5. n. 2, p. 10-20, 2011.

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

CARRAZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CEZNE, Andrea Nárriman. *Instituição de assistência social e imunidade tributária*. 2005. 243 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CORRÊA, Victor Silva; VALE, Gláucia Maria Vasconcellos. Ação Econômica e Religião: Igrejas como empreendimentos no Brasil, *Revista de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, vol. 21, n.1, p.1-18, 2017.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, n. 42, p. 829-874, 2008.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: *Constituição e Código Tributário Nacional*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CURY, Carlos Roberto Jamil. Ensino religioso na escola pública: o retorno de uma polêmica recorrente. *Revista Brasileira de Educação*, Rio de Janeiro, Set/Out/Nov/Dez, n. 27, p. 183 a 213, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Linton Lanes. As Constituições Brasileiras e a imunidade de templos de qualquer culto. In: Encontro Nacional do CONPEDI, XIX, 2010, Fortaleza, *Anais*, 2010, p. 6185-6199.

DURKHEIM, Emile. *Ensaio de Sociologia*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EGHRARI, Iradj Roberto. Educação, Religião e Direitos Humanos: um espaço de discussão. In: Congresso Nacional de Ensino Religioso- CONERE, IV, 2010, Curitiba, *Anais*, 2010.

FARIAS, Paulo José Leite. A função clássica do federalismo de proteção das liberdades individuais. *Revista de informação legislativa*. Brasília a, 35 n, 138 abr./jun, p. 155-184, 1998.

GARRIDO, José Antônio Ferreira. *O dever de proteção da entidade familiar como limite constitucional à tributação*. 2015. 384 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 2008.

GIUMBELLI, Emerson. A presença do religioso no espaço público: modalidade Brasil. *Religião e Sociedade*, Rio de Janeiro, 28(2): 80-101, 2008.

GONSALVES, Giovanna Santos; PARRÃO, Juliene Aglio Oliveira. As instituições sem fins lucrativos e as obrigações contábeis acessórias: análise da contabilidade no terceiro setor a partir das igrejas católicas da região da alto Sorocabana. In: ETIC - ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, São Paulo, v.13, n. 13, 2017.

GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha; GUIMARÃES; Adriano Stagni. O papel da Igreja na sociedade, colaborando com Estado Laico. In: SANTOS, Iveraldo; POZZOLI; Lafayette (Org). *Direitos Humanos e Fundamentais e doutrina social*. São Paulo: Boreal, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ICHIARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 14. Ed. São Paulo, 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do direito e do estado*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MALUF, Aflaton Castanheira. *Representação municipal na federação brasileira*. São Paulo: Lemos e Cruz, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MORETI, Daniel. As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book). *Revista da Faculdade de Direito São Judas Tadeu*. São Paulo, v. 3, p. 128-143, 2015.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária*. 2013. 197 f. Tese (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal de Pernambuco, 2013.

NASCIMENTO, Guilherme; DUARTE, Evandro Pisa; QUEIROZ, Marcos Vinícius Lustosa. O silêncio dos juristas: a imunidade tributária sobre templo de qualquer culto e as religiões de matriz africana à luz da constituição de 1988. *Quaestio Iuris*, vol. 10, nº. 02, Rio de Janeiro, 2017. p. 1162 -1180.

NETO, João Francisco. *Responsabilidade Fiscal e gasto público no contexto federativo*. 2009. 272 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

PEREIRA, Gabriel Nunes. Imunidade tributária de templo de qualquer culto e religiões brasileiras. In: III ENCONTRO NACIONAL DO GT HISTÓRIA DAS RELIGIÕES E DAS RELIGIOSIDADES – ANPUH -Questões teórico-metodológicas no estudo das religiões e religiosidades, *Revista Brasileira de História das Religiões*, Maringá, v. III, n.9, jan, 2011, p. 1-15.

PEREIRA, João Luiz Quinto. *Liberdade de Religião à luz do Tribunal Europeu de Direitos do Homem (TEDH) e notas críticas sobre o Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014.

PERES, João Bosco. Competência tributária negativa. As imunidades tributárias. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 127, 10 nov. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em: 28 out. de 2017.

PIERUCCI, Antônio Flávio. O crescimento da liberdade religiosa e o declínio da religião tradicional: a propósito do censo 2010. 1. *Anuac*, São Paulo, Ano I, n. 2, p. 87-96, 2012, p. 91.

QUINTILIANO, Leonardo David. *Autonomia Federativa: delimitação no Direito Constitucional Brasileiro*. 2012. 321 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

REIS, Evelyn; SANTOS, Luciano Gomes. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto como um bem para a sociedade. *Revista da Faculdade de Direito Padre Antonio Janssem*, Belo Horizonte, v. 8, n.8, p. 89-111, jan./dez, 2016.

ROSA JÚNIOR, Luiz F. da. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ROTHENBURG, Walter Claudius. Religião como direito no estado democrático laico. In: LAZARI, Rafael José Nadim de; BERNARDI, Renato, LEAL, Bruno Bianco (Org). *Liberdade religiosa no Estado Democrático de Direito: questões históricas, filosóficas, políticas e jurídicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

SÁ, Geraldo Ribeiro de. A religião e as origens do estado moderno. *Cadernos Ceru*, série 2, v. 19, n. 2, p. 27-45, 2008.

SABAINI, Wallace Tesch. Estado e Religião: uma análise à luz do direito fundamental à liberdade de religião no Brasil. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010.

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

SANTOS JÚNIOR, Clodoaldo Moreira dos. *Direito à liberdade religiosa: evolução histórica e questões ordienas no ordenamento jurídico brasileiro*. 2015. 133 f. Tese (Doutorado)-Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências da Religião da Universidade Católica de Goiás, Goiás, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA JÚNIOR, Carlos Antonio; RIBEIRO, Larissa Emília Guilherme; COSTA, Marília Jeronimo. Estado laico ou Estado não laico? A discriminação das religiões das minorias em um Estado que se diz laico sob os olhos da Constituição. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 10-23, 2015.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, Filipe Piazzi Mariano da; BRAGA, Luigi Mateus. A imunidade tributária como garantia à liberdade religiosa. In: LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Org.). *Fundamentos jurídicos da liberdade religiosa*. São Paulo: Unapress, 2016, p. 229-256.

SIMIONI, Fabiane. A Imunidade aos cultos e a liberdade de crença em um Estado laico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 32, p. 185-197, 2014.

STIGAR, Robson. Brasil, um país pseudolaico: a relação Igreja-Estado no Brasil contemporâneo Ciberteologia. *Revista de Teologia & Cultura*, Ano IX, n. 43, p. 16-20, 2013.

STURZA, Janaína Machado; SILVA, Franciele Heiderich. A (im)possibilidade de imunidade tributária sob a maçonaria: discussão doutrinária e jurisprudencial. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 11, nº1, p. 77 – 96, Jan-Jun, 2016.

TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. *A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro*. 2010. 282 f. Tese (Doutorado) – Departamento de Direito Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

TOLLEMACHE, Mark. Imunidade tributária religiosa e evasão fiscal. In: 12º Encontro Científico Cultural Interinstitucional, 2014, *Anais*, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VILLASENOR, Rafael Lopez. Crise institucional: os sem religião de religiosidade própria. *Revista Nures*, São Paulo, Ano IX, n. 17, Janeiro / Abril, 2013, p. 2.

ZYLBERSZTAJN, Joana. *O Princípio da Laicidade na Constituição de 1988*. 2012. 226 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.