

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

YURI DE PAULA NUNES

**ANALISE À REDISSCUSSÃO SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS
TEMPLOS RELIGIOSOS**

VOLTA REDONDA

2018

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ANALISE À REDISSCUSSÃO SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS
TEMPLOS RELIGIOSOS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do
UniFOA como requisito à obtenção do título de
bacharel em Direito.

Aluno:

Yuri de Paula Nunes

Professora Orientadora:

Ariadne Yurkin Scandiuzzi

VOLTA REDONDA

2018



Fundação Oswaldo Aranha



FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:

Análise à Resolução sobre a Imunidade Tributária
do Templo Religioso

Elaborado por

Yvoni de Paula Nunes

apresentado

publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do Curso de Direito.

Aprovada em 22 de Maio de 2018

Banca Avaliadora:

Arizlene Yurkin Soares

Professor Orientador - Unifoa

Roberto

Professor Avaliador - Unifoa

[Signature]

Professor Avaliador - Unifoa

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

A todos os professores que por minha vida passaram, desde o primário até o fim desta graduação, compartilhando conhecimento e incentivando a minha própria busca por estes.

Aos meus pais, para quem sempre vou dedicar todas as minhas conquistas, pois são estes que me proporcionam a base necessária para que eu possa construir o meu ser.

RESUMO

Este trabalho realiza uma análise sobre o tema da imunidade tributária dos templos religiosos, também denominada imunidade religiosa, que atualmente vem sendo rediscutido, apresentando os elementos e fatores mais importantes inerentes a este. Devido ao atual cenário político e econômico do país, se observa uma insatisfação por parte de uma parcela da sociedade sobre a imunidade religiosa, o que tem feito reacender a discussão sobre esse tema que tem entendimentos tão diversificados, como um exemplo existe uma sugestão legislativa atualmente em tramite no Senado Federal que visa a revogação da imunidade religiosa. Verificou-se portanto, a importância de delimitar e conceituar os pontos mais importantes sobre o tema como forma de esclarecimento e para facilitar a discussão sobre este. Para tanto, o estudo fez uso da metodologia de pesquisa bibliográfica, utilizando como fontes a legislação, doutrinas, livros e etc. Deste modo, ao apresentar os principais pontos e observar as diversas correntes sobre os assuntos inerentes ao tema, torna-se possível vislumbrar certas soluções práticas para a problemática posta. Com este estudo, espera-se que todos os que queiram discutir o tema da imunidade tributária religiosa possam fazer uso dos assuntos aqui abordados para se aprofundar e até mesmo inspirar novas ideias, e também apresentará possíveis soluções para a problemática da imunidade tributária dos templos religiosos nos dias atuais.

Palavras-chave imunidade tributária dos templos religiosos; imunidade religiosa; templo e culto; laicidade; impostos; alcance da imunidade religiosa; histórico da imunidade tributária religiosa.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 7 |
| 2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA | 9 |
| 2.1 Conceito de imunidade tributária | 9 |
| 2.1.1 Diferença entre a imunidade e a isenção | 11 |
| 2.2 Histórico da imunidade tributária no mundo e no Brasil | 12 |
| 2.2.1 Evolução da imunidade religiosa no Brasil | 14 |
| 2.3 Imunidade tributária dos templos religiosos | 18 |
| 2.3.1 Conceito de templo e culto | 20 |
| 3 TRIBUTO | 23 |
| 3.1 Conceito de tributo | 23 |
| 3.2 As espécies de tributos e o imposto como objeto da imunidade tributária religiosa. | 25 |
| 4 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O LAICISMO | 28 |
| 5 ALCANCE DA IMUNIDADE RELIGIOSA | 33 |
| 5.1 Acumulo de patrimônio por líderes religiosos | 36 |
| 6 IMUNIDADE RELIGIOSA COMO CLAÚSULA PÉTREA | 38 |
| 7 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PRÁTICAS PARA A PROBLEMÁTICA DA IMUNIDADE RELIGIOSA | 41 |
| 7.1 Revogação total | 41 |
| 7.2 Limitação do alcance c/c rigorosos critérios | 42 |
| 7.3 Conversão de Imunidade em Isenção | 43 |
| 8 CONCLUSÃO | 45 |
| 9 REFERÊNCIAS | 47 |

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária dos templos religiosos, mais conhecida como imunidade religiosa, já foi alvo de muita discussão com o advento da constituição de 1988, entretanto, essas discussões que se esfriaram por um tempo, tem ganhado força novamente, devido a fatos que tem ocorrido na atualidade, onde, por exemplo, muitos são os casos de dirigentes religiosos envolvidos em grandes escândalos financeiros, revelando as grandes quantias de dinheiro que são auferidas. Tais situações acabam por gerar indignação em grande parte da sociedade, não tão somente pelas fraudes, mas também pelo contexto de uma crise econômica vivenciada por todos que arcam com pesados tributos ao estado, enquanto estas instituições se beneficiam da imunidade, o que facilita seu enriquecimento, ainda que indevido.

Por exemplo, como resultado do acima exposto, existe atualmente em tramite no Senado Federal a Sugestão Legislativa nº 2 de 2015, que visa a extinção do instituto da imunidade religiosa, sob a prerrogativa de que “qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada”, questionando também a laicidade do estado.

Diante deste cenário, existe um clamor social por mudança e há divergência doutrinária sobre o assunto, logo, este trabalho orientar-se-á no sentido de realizar uma análise sobre a imunidade tributária dos templos religiosos, explorando a fundo o respectivo instituto no contexto jurídico e histórico-político em que se encontra, apresentando as diferentes posições e seus argumentos, tornando assim possível, vislumbrar hipóteses de soluções práticas para o problema exposto.

Importante ressaltar que para se falar em uma possível revogação deste instituto, deve-se analisar diversos fatores, como a conceituação da imunidade tributária religiosa, observando sua evolução histórica junto as constituições brasileiras, se questionar sobre a conceituação das palavras, “culto”, “templo” e “religião”, visto que estas são palavras chaves para a determinação do alcance e a respectiva aplicação da imunidade religiosa, indagar sobre um possível conflito entre a imunidade religiosa e o princípio da laicidade do estado brasileiro, e por fim analisar se a imunidade religiosa

poderá de fato ser ou não, revogada diante de uma constituição federal que prevê certos dispositivos como as cláusulas pétreas, que tem caráter imutável, e a partir da análise destes fatores, determinar a possibilidade da revogação do instituto e apresentar alternativas legais para o problema posto.

O estudo visa contribuir diretamente para a discussão que tem sido fomentada em torno da imunidade religiosa, assim, esclarecendo, conceituando e delimitando importante características e fatores sobre o tema. A pesquisa também tem como objetivo apontar possíveis soluções práticas para às imunidades tributárias diante do clamor social formado, adotando a metodologia de pesquisa bibliográfica, utilizando como fonte a legislação, doutrinas, livros, artigos, internet, etc.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito de imunidade tributária

Uma breve pesquisa à internet, traz a definição dada pelo popular site Wikipédia: “Imunidade tributária é uma proteção que a Constituição Federal confere aos contribuintes. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada” (WIKIPÉDIA, 2015). Entretanto, como nenhum instituto presente no ordenamento jurídico brasileiro se compreende em poucas palavras, a imunidade tributária não seria exceção, sendo um instituto com divergências conceituais e possuindo vários entendimentos adotados por diversos doutrinadores.

Antes de tudo, quanto ao tema das *imunidades tributárias*, observa-se uma característica predominante, a de que quase, senão todas as normas imunizadoras presentes na Constituição Federal, derivam-se de princípios e garantias constitucionais sendo objetivadas à simples finalidade de limitar o poder de tributar, sendo assim “[...]a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas)” (SABBAG, 2017, pag. 369).

Pode se comparar a imunidade com uma exceção à regra de tributar, onde há a norma que institui o tributo que determina sua incidência sobre determinada situação, denominada fato gerador, e a imunidade surge dizendo que mesmo dentro deste fato gerador haverá algumas situações onde não deverá incidir o tributo, como por exemplo, a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos.

Uma parcela doutrinária entende que a imunidade possui uma natureza de “supressão”, “proibição”, “vedação” do poder de tributar, assim como entende Falcão (2013) quando leciona que a imunidade é “um modo qualificado ou especial onde não incide, pela supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do próprio poder de tributar, com a previsão de certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas na própria constituição. Mas há aqueles que discordam dessa interpretação

como Amaro (2017), entendendo que seja uma técnica legislativa onde o legislador constituinte retira certas situações do campo de tributação, as quais este não quer haja a incidência de algum gravame fiscal, onde a instituição é autorizada sobre o gênero das situações as quais estão compreendidas.

Segundo Sabbag (2017), o Supremo Tribunal Federal tem uma visão mais voltada a competência dada aos entes políticos e que a natureza da imunidade se encontraria na então “incompetência” destes, sendo que Constituição ao vedar a criação e a cobrança de tributos sobre determinadas situações ou sobre determinados sujeitos, caracterizando a imunidade tributária, afasta a ocorrência da hipótese de incidência, logo nem irá existir, justamente porque o próprio texto constitucional cuidou de retirar do campo da competência tributária aquela determinada situação em que incide a imunidade. Assim, nas chamadas hipóteses imunes, o ente político nem pode tributar, porque a competência para aqueles casos foi-lhe retirada.

Devido a tal pluralidade de ideias sobre a conceituação do que seria “imunidade tributária”, existe um entendimento distinto, em que a natureza da imunidade tributária seria dúplice, onde há em um primeiro momento um tipo de aspecto *formal* da imunidade, que observa a imunidade como um instituto constitucional delimitador da competência tributária, se justificando assim ao apresentar fatos que não serão alcançados pela norma tributária, e em outro momento demonstra um aspecto *substancial ou material*, quando a norma imunizadora detém como objetivo final o direito público subjetivo dos sujeitos sociais que, direta ou indiretamente, serão beneficiados pela imunidade, conforme verifica-se no seguinte trecho da obra de Costa(2014):

Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Assim, sob esse aspecto, a imunidade é impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. Sob o aspecto material ou substancial, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerava (p.70).

Conclui-se através desta breve análise que quando há de se conceituar imunidade tributária, as perspectivas encontram-se bem diversificadas no cenário doutrinário atual, e que longe de buscar um conceito perfeito, observa-se que a tendência a mudar são somente elementos conceituais que se diferem de um entendimento para outro, sendo que a finalidade de se proteger certos valores continua o mesmo, portanto, torna incerto dar uma definição única do que seria imunidade tributária, cabendo a cada um fundamentar de modo a adotar um dos entendimentos apresentados que melhor se encaixe na ideia que pretende defender.

2.1.1 Diferença entre a imunidade e a isenção

Este momento carece de um olhar cuidadoso pois ambos os institutos, a imunidade e a isenção, que apesar de muito diferentes em sua estrutura e conceituação, em um primeiro contato, aos olhos de alguém que não possui certa intimidade com o Direito Tributário pode erroneamente dizer que estes são parecidos ou até iguais, devido à finalidade prática bem próxima que estes compartilham, que de forma extremamente simplificada seria a de evitar a oneração tributária sobre certos fatos, situações ou pessoas. Entretanto, além de cada instituto ter a origem de suas normas em níveis distintos, sendo um constitucional e outro infraconstitucional, também atuam em momentos diversos no processo que compreende desde o nascimento da norma tributária até a real incidência sobre determinado fato gerador.

No que tange à origem das normas de imunidade tributária, esta tem sede constitucional, que para Sabbag (2017), revela uma verdadeira “dispensa constitucional de tributo” enquanto a isenção tributária indicaria uma mera dispensa legal, certa vez que esta surge na forma de norma infraconstitucional, mais precisamente como lei complementar, conforme disposto pelo art. 146, inciso II, CF/88.

No que diz respeito ao momento em que estas atuam, leciona Barros Carvalho:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de

abrangência dos critérios da hipótese [...] do tributo (*apud* SABBAG, 2017, pág. 261).

Já Luciano Amaro, traz que “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência” (*apud* Sabbag, 2017, pag. 261).

Conclui-se assim que de forma objetiva a imunidade se impõe em um momento anterior à incidência do fato gerador do tributo, retirando tal fato, situação, ou pessoa, do alcance da incidência do tributo, não havendo sequer o nascimento da obrigação tributária, enquanto a isenção atua após a ocorrência do fato gerador, ao inibir o lançamento do tributo, vez que a isenção torna sua hipótese prevista isenta tão somente da onerosidade do tributo, pois aqui já existe a relação jurídico-tributária.

2.2 Histórico da imunidade tributária no mundo e no Brasil

A imunidade tributária trata-se de um instituto antigo, visto que podem ser vistas diversas características deste instituto que se fazem presentes em sociedades passadas. Sendo que nas estruturas das sociedades, aqueles que detinham o poder sobre os demais decidiram que destes deveriam ser cobrados o que pode se chamar de tributo, logo a imunidade foi utilizada para retirar do alcance dos tributos certos “membros e atividades”, sendo tal visto como uma divisão de classes, ou como manutenção deste poder (SCAFF, 2006).

Como exemplo, na Roma antiga, se fazia presente a cobrança do intitulado “lex vicesima hereditatum et legatorum”, que era um tributo sobre legados e heranças, onde deveria ser pago por aqueles que recebiam qualquer propriedade ou bem através de legado ou herança, contudo, nas hipóteses de ser parente próximo ou a de o valor do bem recebido ser ínfimo estariam estes imunes ao referido tributo (MEIRA, 1978).

Outrora, na idade média, existia o “imunitas”, que tinha a função de afastar o poder do Soberano sobre a igreja e os nobres, entretanto no século XVIII, a imunidade tributária diante da revolução francesa sofreu mudanças onde os privilégios experimentados antes apenas pelos nobres e membros da igreja, perderia o então significado de privilégio de classe e se tornaria então verdadeiras garantias individuais,

onde ao invés de abraçar certos grupos se voltariam para determinadas atividades, selecionadas pela própria sociedade (SCAFF, 2006).

Atentando-se ao Brasil, verifica-se na constituição imperial de 1824, artigo 179, inciso XVI, a primeira tendência direcionada as normas imunizantes na estrutura jurídica brasileira, ao defender liberdades individuais (COSTA, 2006). Logo após, na constituição de 1891, o instituto da imunidade pode ser visto agora em sua primeira forma explícita e expressa, como verifica-se em seu artigo 10: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente” (BRASIL, 1891).

A constituição de 1934, surge sendo a primeira a delimitar a imunidade recíproca entre os entes federativos, sendo encontrado em seu artigo 17, inciso IX:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem (BRASIL, 1934).

Ao que se refere ao tema, a constituição de 1937 pouco acrescentou ao instituto sendo a carta magna que dera menos importância a este, onde constava apenas a vedação quanto aos cultos, em seu artigo 32, alínea b. Contudo as advindas constituições de 1946 e 1967 resgataram o disposto nas constituições passadas na medida em que contribuíram para a aplicação da imunidade, acrescentando a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, ora objeto da presente pesquisa, aos partidos políticos, as instituições educacionais e do papel empregado para a impressão de jornais, periódicos e livros (COSTA, 2006).

Chegando na atual vigente carta magna na data deste trabalho, a constituição de 1988, também denominada de constituição cidadã, teve muito a contribuir para o instituto da imunidade, avultando o texto e o entendimento sobre as normas já anteriormente consolidadas pelas antigas constituições (COSTA, 2006).

Conforme o observado nessa breve visão histórica acerca da imunidade tributária, conclui-se, o que Costa afirma, a saber:

Desse breve retrospecto histórico podemos concluir que, ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do estado, caminhou-se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade –, positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação. No Brasil tal tendência, como visto, se fez sentir a partir da democrática Constituição de 1946, texto na qual as imunidades tributárias ganharam destaque e perfil normativo semelhantes aos que ora ostentam (2006, p.31).

2.2.1 Evolução da imunidade religiosa no Brasil

Em contraste com as imunidades tributárias em geral que esteve presente desde tempos remotos, a imunidade religiosa em si, não é vista desde sempre no ordenamento jurídico de forma expressa e clara como é atualmente, entretanto, há de se verificar certas influências no cenário histórico iniciando com as primeiras constituições, que acarretariam na criação do referido instituto da forma como é atualmente.

Tomando como ponto de partida a Constituição de 1824 o Império do Brasil ao se destacar de Portugal, passando de colônia a império, viu-se fundado sob a forma de um Estado Confessional, podendo se observar a intimidade entre o estado e a igreja na presença da expressão, “Em nome da Santíssima Trindade” tal expressão que pode ser vista no preâmbulo da referida constituição (DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010).

Devido à estrutura de Estado Confessional, instituído pela constituição de 1824, fora adotado um sistema de relações entre o estado e a igreja católica, o qual teria elementos tanto institucionais, derivados da igreja, quanto políticos, derivados do próprio estado, onde dessa forma obtinham uma maior complexidade à uma simples diferenciação entre uma sociedade civil ou religiosa (BALTHAZAR, 2005 *apud* DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010).

Resta clara a intenção do constituinte nesta carta magna a de frisar o incontestável poder político que a igreja católica exercia junto ao estado àquela época, onde aqui em seus primórdios, o Brasil encontrava-se de certa forma amarrado a

instituição que maior exercia influência sobre a população, estando assim o estado e a igreja unidos como se um só fosse.

Contudo, a partir da Proclamação da República, agora com a carta magna de 1891, esta que por ter sido fortemente influenciada pela ideia republicana e pelo liberalismo em nova vertente advindas dos Estados Unidos da América, estabeleceu uma ruptura com a Igreja Católica como religião oficial, a separação pode ser vislumbrado em vários dos dispositivos constitucionais, um exemplo claro seria de que o ministro de confissão religiosa agora estavam excluídos seus direitos políticos de votar e ser votado, tal que não fora observado na Constituição anterior (DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010).

No que tange as imunidades tributárias, a CF/91 trouxe consigo duas hipóteses expressas, entretanto sua terminologia não se encaixaria no Direito Tributário atual, uma vez que os dispositivos falavam em “isenção” o que temos hoje como casos de “imunidade” em sua forma técnica, sendo então sobre os tributos estaduais que incidiriam sobre produtos estrangeiros importados e sobre hipótese de um Estado exportar produtos produzidos em outros Estados (BALTHAZAR, 2005 *apud* DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010).

Desta forma observa-se ainda sob o texto desta nova constituição que por mais que tenha “rompido” certas ligações diretas com a igreja católica e versava de uma forma mais visionária ao olhar mais para o povo, porém ao mesmo tempo assegurava muitos privilégios e garantias para a igreja e a nobreza, como a intributabilidade destes, mesmo que na forma de imunidade tributária dos templos de qualquer culto nada havia sido positivado de forma expressa.

Com a chegada da Constituição de 1934, o Brasil seguia em sua forma republicana, tendo como presidente da república Getúlio Vargas que diante dos acontecimentos ocorridos no mundo da época, suas decisões do governo podem ser interpretadas como tentativa de implantação do Estado do bem-estar social ao caso brasileiro. Promulgada a Constituição de 1934, foi um documento de compromisso entre

o liberalismo e o intervencionismo (SILVA, 2000 *apud* DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010)

Entretanto na CF/34, novamente não havia previsão acerca das imunidades como hoje se conhece, as imunidades recíproca e dos templos, da mesma forma que na constituição anterior, seguiu em uma previsão prematura do tipo de imunidade que se tem expressamente prevista na CF/88. Contudo, mesmo que a Carta Magna de 1934 não tivesse contribuído para uma aprimoração conceitual acerca da imunidade tributária, é certo que esta teve como forma de contribuição a ampliação das hipóteses de imunidade em relação a sua antecessora, como por exemplo os emolumentos e custas aos necessitados à assistência judiciária; as profissões de escritor, jornalista e professor; a gratuidade do casamento; o reconhecimento de filhos naturais; sobre as instituições de educação particulares de ensino primário ou profissional gratuito, entre outros (ICHIHARA, 2000 *apud* DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010).

Com o advento da constituição de 1937, no tocante as imunidades tributárias nada mudou, visto que fora uma constituição que serviu apenas para implantar um novo sistema de estado, sob o argumento de proteção da democracia contra os partidos comunistas e fascistas, portanto se restringiu a repetir as disposições quanto a vedações contidas na constituição anterior, deste modo não fez qualquer alteração no referido instituto, como se observa no trecho a seguir:

Na área tributária pouca coisa mudou, permanecendo o disposto na Constituição anterior quase que intocável. Dentre as alterações, pode-se destacar a possibilidade que tinha a União de “decretar” impostos sobre a importação de mercadorias vindas do exterior, sobre o consumo de quaisquer bens, sobre as rendas e os proventos quaisquer que fossem, sobre as transferências e fundos para o estrangeiro, e, por fim, sobre os atos originados em seu próprio governo, além de também sobre os seus negócios atinentes a própria economia, bem como instrumentos ou contratos regulados em legislação federal. Além de todo o narrado, a CF/37 estabeleceu que a União também poderia instituir os impostos atribuídos aos Estados-Membros por ela própria (BALTHAZAR, 2005, *apud* DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010 pag. 6190).

A CF/46 se debruçou novamente sob o prisma dos direitos e garantias individuais, e por conta disto foi a pioneira a prever expressamente a imunidade

religiosa de forma bem similar à que se tem hoje em dia com a expressão “templos de qualquer culto”, conforme se evidencia em seu Artigo 31 que dispõe:

A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: ...V - lançar impostos sobre: ...b) **templos de qualquer culto** bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; (BRASIL, 1946) (grifo nosso).

Tal mudança ocorreu devido à um poder constituinte que mostrou interesse em revisar as declarações de direitos e garantias individuais e tratando dos assuntos do campo econômico e social de forma bem definida, onde fora observado como um grande processo de redemocratização institucional que veria seu fim com o Golpe Militar de 1964 (Silva, 2000, *apud* DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010).

Logo, no período compreendido pelo golpe, de 1964 praticamente até a promulgação da Constituição de 1988, a sociedade brasileira se encontrava em um ambiente de uma quase total supressão das liberdades públicas das massas que pode ser comparado como “algo tão sufocante quanto colocar um adolescente dos dias de hoje num ambiente medieval” (SOARES, 2004, *apud* DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010, pag. 6191)

Durante este período temos as Constituições de 1967, que por mais que fosse criada com o intuito de fundar os interesses do Regime Militar contribuiu com a ampliação das imunidades tributárias prevendo novas modalidades, e manteve as já existentes, porém quanto diretamente a imunidade sobre os templos de qualquer culto, nada mudara, permanecendo o texto da constituição anterior.

Deve-se levar em consideração que o período de Regime militar é marcado pelo autoritarismo e a centralização do poder e de que tem como principal objetivo o desenvolvimento econômico do país onde se destacam os setores da indústria e do comércio (DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2010). Sendo assim ao se observar a importância dada a indústria, o comércio, o desenvolvimento econômico, percebe-se que a igreja já não tem mais a força política que um dia teve, ficando cada vez mais evidente que assuntos políticos e assuntos religiosos estariam em polos distintos.

Enfim com a vinda da Constituição Cidadã, esta deu tratamento próprio de um regime liberal e democrático aos cultos religiosos, vigente até os dias atuais além de trazer de forma expressa em seu artigo 5º, os incisos VI a VIII, como observa-se:

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

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

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei (BRASIL, 1988)

E ainda há o artigo 150º, VI, “b” que é a herança advinda do Artigo 31 da Carta política federal de 1946 visto anteriormente que prevê em seu texto: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... *b*) templos de qualquer culto;” (BRASIL, 1988)

Portanto, restou claro que tendo observado os passos e as direções que o país tomou no que tange o instituto das imunidades tributárias, que desde o surgimento do instituto até a vigente constituição cidadã o estado se preocupou cada vez mais em proteger certas parcelas da sociedade observando a importância social a que estas contribuía para o meio social, fazendo assim o uso do referido instituto aonde amenizar o ônus perante o estado seria de certa forma uma maneira de proteger sejam estas pessoas, bens ou situações, e de forma gradativa esse instituto veio se tornando mais claro no passo em que ganhava seu espaço nos textos constitucionais com o passar dos anos.

2.3 Conceituação da Imunidade tributária dos templos religiosos

É de suma importância frisar que este instituto em particular decorre da separação da igreja e do Estado, que teve sua origem no século XVIII na Revolução Francesa sendo assim recepcionado pela Proclamação da República Federativa do Brasil (COSTA, 2006).

A imunidade tributária dos templos religiosos, também denominada de imunidade religiosa, é uma espécie de imunidade que visa beneficiar os “templos de qualquer culto”, englobando diversas formas de expressão da religiosidade, sendo um método que o Estado utiliza para não criar nenhum tipo de embaraços à prática religiosa, ao proteger os templos onde se realizam os cultos, **estando portanto a cargo da proteção da liberdade de crença e a garantia do livre exercício dos cultos religiosos**, conforme o artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 (PAULSEN, 2017).

É de se observar que a imunidade tributária para os templos de qualquer culto irá recair somente sobre a desoneração de “impostos”, dessa forma não se exonerando as demais espécies de tributos, que terão sua normal incidência, logo que o constituinte mencionou de forma expressa “impostos”, então tal imunidade não alcançará por exemplo às taxas ou à contribuição de melhoria conforme será esclarecido no capítulo subsequente.

Quando a Carta Magna de 1988 menciona em seu art. 150, inciso VI, alínea “b”:
“[...]é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: [...] b) templos de qualquer culto” deve-se atentar a ressalva do § 4º do mesmo artigo que expressamente determina o rol classificatório “patrimônio, renda e serviços” afastando-se os impostos que iriam incidir sobre estes elementos do fato jurídico-tributário conexo ao templo religioso (SABBAG, 2017).

Para melhor exemplificar, Carraza (2015) demonstra que sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o IPTU, imposto predial e territorial urbano, sobre os serviços religiosos seria tributado, o ISS, sobre as doações em dinheiro, o imposto de renda, aquisição de bens imóveis, o ITBI, imposto sobre transmissão de bens imóveis, e assim por diante, onde todos esses impostos poderiam incidir sobre os templos de qualquer culto se não houvesse a regra imunizadora.

2.3.1 Conceito de templo e culto

Ao estudar a imunidade religiosa, deve-se atentar ao conceito de duas palavras que são importantes para a interpretação e entendimento do instituto, sendo estas **culto** e **templo**, estando presentes no texto constitucional, artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88.

Tomando partida à conceituação, pode-se colocar que **culto** seria uma espécie de manifestação da fé e dos valores transcendentais que desta advém, sem que se ponha em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, sendo consoante à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, em observância aos bons costumes, sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune (SABBAG, 2017).

Logo, o texto legal quando se refere a **culto**, usou esta palavra com o intuito de esta compreender que esta compreende no seu campo semântico todas as formas racionalmente possíveis para manifestação organizada de religiosidade dos membros, por mais extravagantes que possam parecer (CARVALHO, 2017).

Em contrapartida, a palavra **templo** quando utilizada pelo constituinte, esse último se preocupou a ponto de que esta obtivesse uma larga amplitude semântica, a palavra deriva-se do latim “templu” que de forma simples encontra seu significado na expressão “local sagrado”, entretanto devido à grande expansão das igrejas a doutrina tem-se frustrado ao tentar precisar uma definição una do papel de tais entidades na realidade vivida (SABBAG, 2017).

Sendo assim, deve-se observar que a doutrina se divide em três correntes na tentativa de definir uma conceituação à palavra **templo**, e Sabbag com o intento de facilitar o entendimento de cada uma delas, nomeia as teorias da seguinte maneira: “clássico-restritiva”, “clássico-liberal” e “moderna” (SABBAG, 2017).

Seguindo a ordem posta, de forma breve, a teoria “clássico-restritiva” coloca templo como sendo aquele local físico ao qual irá ser realizado o próprio culto, portanto somente este deverá ser imune a incidência de impostos. Corroborando para o entendimento desta teoria tem-se uma breve colocação de Coêlho (2014), delimita que templo é aquele local que tem como destinação a realização do culto, e os templos de toras as religiões são comumente edifícios, porém nada impediria que esses templos fossem instalados sobre barcos, caminhões ou vagonetes, ou seja, em um terreno não edificado, logo, onde quer que se realize o culto, ali será um templo.

De outro modo, para à teoria liberal templo não seria apenas o local principal, ou seja, apenas aquele em que serve para a celebração do culto, mas leva-se em conjunto suas dependências e anexos, como exemplo uma área destinada a habitação pelos membros da entidade religiosa, para melhor esclarecer essa linha de pensamento, Baleeiro (2013) aponta que não se deve levar em consideração tão somente a igreja ou o edifício principal, aquele onde se celebra a cerimônia pública, devendo incluir a dependência acaso contígua, convento, os anexos por força de compreensão, a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não tenham fins econômicos

Por fim, a teoria moderna trouxe à discussão uma definição de templo-entidade, sendo que templo não mais limita-se a abranger apenas o local físico imediato conexo ao culto, mas se amplia para alcançar toda a entidade que suporta o espaço físico e que administra a instituição religiosa (SABBAG, 2010).

Ao mesmo passo, Crespi observa a impossibilidade de restringir o conceito à apenas o local físico como colocado pelas teorias anteriores, esclarecendo que:

[...]é razoável concluir que a imunidade a impostos restringe-se aos “templos” em sentido literal, isto é, ao sítio especificamente destinado ao exercício da atividade religiosa. Isso não significa, todavia, que o termo pode ser interpretado como sinônimo de “local de culto”. Este é gênero, do qual aquele é espécie, não sendo demais lembrar que a Constituição não possui palavras ou expressões inúteis. Os cultos não se exercitam apenas em edificações com características próprias desta ou daquela religião, ou seja, nos templos, mas também em outros espaços não típicos, particulares ou públicos, como as praças. Caso lá se realizem, será mais no exercício da liberdade de reunião do que na liberdade religiosa. Por isso é que o “templo” estará, em princípio, a denotar ou conotar uma específica estrutura identificável no espaço, cuja precípua função é servir de local para se viabilizar a experiência religiosa. (2013, pag. 98)

Diante do apresentado, se pode concluir que as palavras culto e templo não podem ser lidas ou interpretadas em seu sentido unicamente literal, vez que o conforme os autores citados, o legislador constituinte tinha como objetivo alcançar uma maior variedade de tipos de culto ou formas de templo do que o sentido literal dessas palavras abrange. Dessa forma, afirma-se, a imunidade constitucional não se limita apenas ao culto ou ao templo, dada sua forma expressa no dispositivo da carta magna, mas trata de englobar a própria instituição religiosa como um todo.

3 TRIBUTO

3.1 Conceito de tributo

Tributo encontra seu conceito sob duas óticas, em um primeiro momento há um conceito no próprio texto constitucional, presente no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 156), assim como destaca Costa em seu livro:

Tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio (COSTA, 2014. pág. 92).

Em um segundo momento, tem-se o conceito de tributo na forma expressa do art. 3º da Lei n. 5.172/66, intitulada de Código Tributário Nacional através do Ato Complementar n.36/67, que define tributo nos seguintes termos: “Tributo é toda a 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 atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nas palavras do art. 3º, cabe atentar que o legislador cuidou de amarrar o conceito a diversas características que podem ser claramente observadas ao se dividir o referido artigo em cinco partes como coloca Sabbag (2017): 1 - é prestação pecuniária; 2 - é compulsório; 3 - é instituído por meio de lei; 4 - não é multa; 5 - é cobrado mediante lançamento.

Primeiramente, ao afirmar que o tributo é uma prestação pecuniária “em moeda”, o legislador nesse momento quis afastar os institutos do tributo *in natura* (em bens) e o tributo *in labore* (em trabalho, em serviços), ou seja, segundo Sabbag (2017) a pecúnia se refere a prestação em “dinheiro”, sendo esta a moeda nacional vigente, no caso o real e o art. 162, inciso I do CTN, inclui também os cheques, vale postal, e nos casos em que houver previsão legal em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Contudo, o tributo sendo então compulsório, significa dizer que é uma obrigação advinda da própria lei, “ex lege”, que se institui pela simples ocorrência do fato descrito na hipótese incidental prevista na lei que institui o tributo, por isso o torna compulsório (COSTA, 2014). Neste sentido Luciano Amaro conclui que o próprio legislador ao redigir “prestação compulsória”:

[...]quis expressar que o nascimento da obrigação de prestar (o tributo) é compulsório (ou forçado), no sentido de que esse dever se cria por força da lei (obrigação ex lege), e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação ex voluntate) (AMARO, 2006, pág. 22).

O tributo deverá ser instituído por meio de lei, como afirma o art. 3º, resta clara a referência a um requisito de validade para o tributo, conforme confirma Leandro Paulsen quando descreve que “Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infra legal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança” (PAULSEN, 2017, pag. 35).

É relevante ressaltar que tributo não se confunde com multa que segundo Sabbag (2017) nada mais é que uma penalidade pecuniária que resulta do poder puniendi do Estado com o objetivo de resguardar a validade da ordem jurídica, já o tributo em sua definição exposta pelo art. 3º do CTN trata de afastar a prestação que advenha de ato ilícito.

Enfim, tributo deverá ser cobrado mediante devido lançamento, que o artigo define como atividade administrativa plenamente vinculada, conforme Sabbag resta a saber que o lançamento “(...) mostra-se como procedimento de exigibilidade do tributo. Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (*quantum debeat*) e qualificar (*an debeat*) a obrigação tributária que lhe é preexistente” (SABBAG, 2017, pag. 516).

Portanto, conclui-se que ao se analisar a conceituação de tributo na atual legislação brasileira, deverá ser observado que este é definido como uma relação jurídica entre o estado e o contribuinte, seguindo o texto constitucional e que ao ser combinado com o Código Tributário Nacional, atribui a esta relação diversas

características essenciais que servirão para diferir o tributo das demais formas de receita do Estado.

3.2 As espécies de tributos e o imposto como objeto da imunidade tributária religiosa.

A saber, existe divergência doutrinária para delimitar quantas espécies de tributos existem, porém como o presente estudo não tem a real objetivo se aprofundar nesta discussão em particular, para fins didáticos, será adotada a denominada teoria pentapartida que dentre os doutrinadores se mostra a majoritária, esta que reconhece haver cinco espécies de tributos, sendo, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (BALEIRO, 2013).

O imposto que resta como alvo da imunidade tributária religiosa tratada na presente pesquisa, encontra seu conceito descrito no art. 16 do Código Tributário Nacional, que determina: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme descrito, corroborando para a conceituação de imposto, Leandro Paulsen conota que:

Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN[...]. (PAULSEN, 2017, pag. 49)

Ainda levando em consideração o entendimento de Paulsen, este ainda afirma que os impostos são tributos que encontram sua incidência necessariamente sobre o que o autor denomina “revelações sobre riqueza” do contribuinte, colocando como exemplo os arts. 153, 155 e 156 do CTN, que tratam de bases econômicas relacionadas de forma exclusiva com os contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana, e como as riquezas são o objeto sobre o qual se recai os impostos, o montante devido a ser cobrado terá sua base de cálculo atrelado ao valor da referida riqueza, como por

exemplo a tributação de uma propriedade, a base de cálculo será seu valor venal. (PAULSEN, 2017).

Resta nas características descritas acima o contraste de como o imposto se difere dos demais tributos, ao ponto que as taxas se encontram amarradas a ação estatal, assim como leciona Sabbag (2017), as taxas são tributos vinculados a uma certa contraprestação direta, já os impostos são tributos desvinculados de qualquer contraprestação, valendo lembrar de que o diferencial da taxa sobre a contribuição social é que esta tem a característica de ser individualizada, assim como Geraldo Ataliba leciona: “Taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, que pode consistir no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e **divisível**, em utilização efetiva ou potencial.”(grifo nosso) (*apud* SABBAG, 2017, pag. 98)

Neste passo, quanto a contribuição de melhoria Regina Helena afirma que “A contribuição de melhoria é tributo vinculado a uma atuação estatal indiretamente referida ao sujeito passivo, consubstanciada na realização de obra pública de que decorra valorização imobiliária” (COSTA, 2014, pag. 104), já o imposto não se vincula a qualquer contraprestação, derivando-se da simples realização da hipótese geradora do tributo.

Em contrapartida, o empréstimo compulsório se trata de um tributo que encontra seu critério de validação constitucional na sua própria finalidade que é a de reunir recursos frente a uma calamidade, guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme descrito pelo art. 148 da CF/88, lembrando que nessa espécie em particular há a criação de um direito subjetivo ao contribuinte, que é o de restituição desse “empréstimo”, ou seja, há uma promessa de devolução. (PAULSEN, 2017).

Contudo, as contribuições especiais são uma espécie tributos que são qualificados constitucionalmente por suas finalidades, onde certas ações irão se referir a determinado grupo de contribuintes, busca-se desses de certo modo o custeio destas

ações através das contribuições, sendo elas dimensionadas por critérios distributivos, variando conforme a capacidade contributiva de cada um (PAULSEN, 2017).

Conforme se observa as diferenças entre as espécies de tributos, pode-se concluir que o imposto é o único que tem a intenção simples e pura de arrecadar, gerar receita, sem qualquer contraprestação, ou vinculação da contribuição, e devido a isso este tributo em particular fora vedado pelo próprio constituinte, ao imunizar as entidades religiosas, levando em consideração o posicionamento de Paulsen (2017), quando afirma que o imposto visa as riquezas, logo, teve senão o constituinte, o objetivo de proteger as riquezas, o patrimônio das entidades religiosas para que o estado não tenha métodos que interfira na atividade das organizações religiosas.

4 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O LAICISMO

Antecedendo o assunto propriamente dito, cabe esclarecer primordialmente, o que seria o “laicismo”. Em termos etimológicos pode-se resumir que “[...]laico se origina do grego primitivo *laós*, que significa povo ou gente do povo[...]Os termos laico, leigo exprimem uma oposição ao religioso, àquilo que é clerical” (CATROGA, 2006, apud RANQUETAT JR, 2008). Portanto quando se trata do conceito do que seja “laicismo” Ranquetat Jr conclui que:

A laicidade é sobretudo um fenômeno político, vinculando-se com a separação entre o poder político e o poder religioso. Expressa a laicidade, a afirmação da neutralidade do Estado frente aos grupos religiosos e a exclusão da religião da esfera pública. [...] laicidade revela uma dimensão sócio-política estreitamente conectada com a relação Estado e religião (2008, p.11).

Pois esclarecido o que se entende por “laico”, vale ressaltar que a constituição de 1988 não prevê de forma expressa tal característica, se contendo em apenas afirmar em seu artigo 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado democrático de direito tendo como fundamentos: a cidadania, a soberania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e de livre iniciativa e o pluralismo jurídico, ressaltando em seu parágrafo único que todo poder emana do povo.

Logo, esta constituição é tida como laica devido a forma indireta que seus dispositivos determinam tal característica de um Estado moderno, conforme em seu art. 5º que trata dos direitos e garantias fundamentais, no inciso VI, dispõe: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto” (BRASIL, 1988), e em seu art. 19, inciso I, que expressa:

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;(BRASIL, 1988, art.19).

Pela força dos dispositivos anteriormente dispostos, temos a caracterização do que deveria ser um estado laico por natureza, contudo, o constituinte originário se contradiz em outros momentos, como no próprio preambulo da carta magna afirma:

“[...]promulgamos, **sob a proteção de Deus**, a seguinte Constituição da república Federativa do Brasil.” (BRASIL, 1988) (grifo nosso). Essa expressão “sob a proteção de Deus” pela ótica de Stigar, deixa claramente intrínseco o viés confessional, pelo qual consequentemente os princípios Cristãos irão nortear a Carta Magna do país, afirmando que desta forma não se poderia esperar de um estado onde vigore tal Lei Maior seja laico, concluindo assim que “[...] o Brasil é sim um país pseudolaico que favorece a Igreja Católica” (2013, pag. 20).

Em contrapartida pode-se dizer que ao invés de um pseudolaicismo, se estaria diante de uma laicidade positiva ou de reconhecimento, ou seja aquela que não exclui completamente o viés religioso da esfera pública, tendo estes assim uma certa relação ainda que mínima, pois este estado reconhece que a religião seria um importante aspecto na formação do cidadão (RANQUETAT JR, 2012).

Não há de se negar que em ambas as visões sobre a laicidade do estado brasileiro tem se em comum que ambos reconhecem que a República Federativa do Brasil não é laica como na teoria deveria ser, pois mesmo com os rompimentos históricos entre a religião e o estado, onde a primeira era tida como forma de legitimação do poder monárquico, e agora em uma república federativa mesmo que não tenha o mesmo papel, ainda guarda seu espaço junto a esfera pública como uma herança daquela relação anterior, que pode ser observado em diversos momentos conforme alguns exemplos que serão brevemente explorados.

Em 13 de novembro de 2008, fora assinado um Acordo entre o atual presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, com a Santa Sé, que supostamente serviria de regulamentação a atuação e o estatuto jurídico da Igreja Católica no país, conforme Ranquetat Jr ainda o resume:

O Acordo possui vinte artigos que tratam de diversos temas, como: isenções fiscais para pessoas jurídicas eclesásticas, proteção dos lugares de culto e do patrimônio histórico e cultural da Igreja Católica, assistência espiritual em hospitais e presídios, ensino religioso nas escolas públicas, efeitos civis do casamento religioso, destinação de espaços para fins religiosos, etc. (2012, pag. 80)

Sendo que o mesmo acordo já havia sido proposto em data pretérita, ora recusado por recomendação de setores do Ministério das Relações Exteriores embasados sob a laicidade estatal. Consta ainda que o Brasil já havia assinado outros dois acordos anteriormente sendo um em 1935, que versava sobre a troca de correspondência diplomática e outro em 1989, este que tratava sobre a nomeação de capelães militares e o estabelecimento do ordinariado militar (RANQUETAT JR, 2012).

Tem-se os feriados religiosos, que segundo STIGAR (2013) além de serem uma afronta direta ao laicismo do estado, são inconstitucionais, devido ao fato de que a constituição federal de 1988 prevê expressamente em seu art. 19 que “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – estabelecer cultos religiosos[...]”(BRASIL, 1988, art.19) e como exemplo pode-se usar a lei 6.802/80 que prevê em seu art. 1º “É declarado feriado nacional o dia 12 de outubro, para **culto público e oficial** a Nossa Senhora Aparecida, Padroeira do Brasil”(grifo nosso)(lei 6.802,1980), conforme exposto se torna auto explicativo tal incoerência.

Além destes, há o tema dos símbolos, imagens e monumentos católicos nos diversos estabelecimentos públicos brasileiros, estes que assim foram postos desde o período colonial e imperial, Estado Confessional, e que se estendeu durante o regime republicano, até a atualidade. Tal tema reflete a importância do laicismo, uma vez que em dois casos apresentados pela tese de Ranquetat Jr (2012), um protagonizado por Miguel Vieira Ferreira, em 1891, e outro por Teodoro Magalhães, em 1906, que em um sucinto resumo, ambos se recusaram a cumprir de seus deveres como jurados com base na liberdade de consciência, uma vez que a presença do Crucifixo, símbolo que retrata historicamente a fé católica no país, seria uma afronta as crenças e fé de Miguel, que era pastor de uma igreja evangélica, e para Teodoro que era advogado, argumentou que o símbolo revelaria a preferência do Estado de determinada religião. Em ambos os casos as justificativas não foram aceitas, e no caso de Miguel, o juiz na época, negou sob a justificativa de que o ato de pedir pela retirada do crucifixo era de fanática intolerância e que objeto não ofende as crenças de ninguém, portanto conclui Ranquetat Jr:

[...] a laicização advinda da separação entre Estado e religião não foi tão contundente e eficaz. Nenhuma medida administrativa ou jurídica foi tomada, de maneira oficial, com a finalidade de remover as imagens religiosas católicas de espaços estatais. Desse modo, o fato de nenhum dos pedidos terem sido acatados pelas autoridades judiciais e políticas da época exprime sob determinado aspecto, a forte impregnação do catolicismo na mentalidade nacional e suas relações de proximidade com as instituições estatais, formalmente laicizadas (2012, pag. 99).

Sobre o assunto, corrobora Robson Stigar:

Não restam dúvidas que a questão do uso de símbolos religiosos passa pela questão cultural; entretanto, essa mesma justificativa não se sobrepõe sobre os princípios e os ideais do Estado laico, pelo contrário, a persistência do uso de símbolos religiosos em instituições públicas, incentiva o fundamentalismo religioso, já que as outras instituições religiosas não possuem a barganha que a Igreja Católica possui com relação à manutenção dos símbolos religiosos em espaço público. Em suma, acreditamos que a manutenção dos símbolos religiosos nas instituições públicas favorece a religião que ele representa, tendo-se um afronto com os princípios do Estado laico e também uma inconstitucionalidade, dado que o Estado não deveria se posicionar em favor de uma determinada religião. (2012, pag. 21).

Entretanto no que diz respeito ao objeto do presente trabalho, a Imunidade Tributária Religiosa se diverge, onde na visão radical de Stigar (2013), é um instituto que afronta a laicidade do estado, pois é um benefício dado a instituições em razão do seu teor religioso e portanto, afronta diretamente o estado laico, mas a maioria dos doutrinadores do Direito tributário tem uma visão mais mitigada sobre a laicidade quanto a este instituto, onde não há uma afronta a laicidade, pois como defende Ranquetat Jr (2012), o laicismo do estado brasileiro é positivo ou de reconhecimento, não excluindo por completo o religioso da esfera pública, justificando portanto as imunidades tributárias como uma forma de garantir a liberdade religiosa.

Esta divergência seria um ótimo assunto para uma pesquisa mais profunda, porém como não é a finalidade do presente trabalho de monografia e este não tem o espaço e o teor de profundidade, não cabe a este determinar se o princípio da laicidade recepciona ou não a imunidade tributária religiosa, se limitando apenas a apresentar as controvérsias que permeiam o tema da imunidade religiosa.

Portanto, conclui-se que independente de qual entendimento se defenda, a República Federativa do Brasil não adota uma laicidade pura como dita o conceito da

palavra, pois mesmo ocorrendo o rompimento do estado com a religião e passando de estado confessional à República Federativa, permaneceram diversas características do primeiro, se tornando um estado laico com resquícios confessionais, em um cenário onde a religião, protagonizada pela igreja católica, nunca deixou o estado por completo, exercendo seu poder político para que de alguma forma, mesmo em um estado “laico”, ainda pudesse fruir de benefícios inerentes a um estado confessional, assim reafirmando, dispõe Ricardo Silva, especificamente sobre o objeto do presente estudo:

a imunidade tributária é hoje o corolário da evolução histórica de um **privilégio**, oriundo do Estado Feudal, que, em decorrência das espantosas lutas sociais travadas especialmente nos séculos XVIII e XIX, transformou-se numa garantia constitucional, destinada a preservar e a incentivar a atividade de relevante interesse coletivo de certas pessoas discriminadas no Texto Constitucional (SILVA, 2006, p.14/15, *apud* SOUZA, 2017) (grifo nosso)

5 ALCANCE DA IMUNIDADE RELIGIOSA

No que diz respeito à abrangência do artigo 150, VI, b, CF/88 e sua aplicação prática, diante das atuais jurisprudências, indo além da compreensão extensiva das palavras “templo” e “culto” ora esclarecido em capítulo anterior, observa-se o entendimento do Ministro do STF, Gilmar Mendes, exposto em seu voto no julgamento do RE 325.822 em 2002, que de forma sucinta, interpreta a norma imunizante de modo onde alcance não tão somente os prédios destinados ao culto, incluindo assim o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais destas instituições religiosas, embasado no § 4º do artigo 150 da CF/88 equiparando as alíneas b e c do inciso IV. Verifica-se o disposto conforme a seguinte decisão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ARTIGO 150, VI, 'B', DA CONSTITUIÇÃO. PRESUNÇÃO DE DESTINAÇÃO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DA INSTITUIÇÃO. CABE AO FISCO PROVAR EVENTUAL DESVIO DE FINALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. ARTIGO 85, § 11, DO CPC/2015. AGRAVO DESPROVIDO. Decisão: Trata-se de agravo nos próprios autos (Doc. 2, p. 138) objetivando a reforma de decisão que inadmitiu recurso extraordinário (Doc. 27), manejado com arrimo na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão (Doc. 24) que assentou, in verbis: “Processo Civil – Execução Fiscal – IPTU – Entidade religiosa - Imunidade - Recurso conhecido e desprovido. I - **As entidades de caráter religioso gozam de imunidade tributária relativamente ao IPTU por expressa disposição constitucional (art. 150, VI, 'b') desde que o imóvel integre seu patrimônio para cumprimento dos objetivos de sua existência; II - Caberia ao Município a prova de tal fato impeditivo ou extintivo do direito da apelada, a teor do disposto no art. 333, II do CPC.** No entanto, isso não resultou demonstrado nos autos, pelo que deve ser assegurada à recorrida a imunidade tributária constitucional, à luz do disposto no art. 150, VI, 'b', da Carta Magna; III - Recurso que se conhece, para lhe negar provimento.” Não foram opostos embargos de declaração. Nas razões do apelo extremo, a Fazenda Municipal sustentou preliminar de repercussão geral e, no mérito, apontou violação ao artigo 150, VI, b, e § 4º, da Constituição Federal. O Tribunal a quo negou seguimento ao recurso extraordinário por entender que o acórdão recorrido estaria em harmonia com a jurisprudência do STF (Doc. 30). É o relatório. DECIDO. **Saliente-se que esta Corte, no julgamento do RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, Red. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 18/12/2002, firmou orientação no sentido de que a imunidade tributária concedida aos templos não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas, em decorrência do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, que equiparou as alíneas b e c do inciso VI. Transcrevo a ementa do referido julgado: “Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços**

relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'b' e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. **A imunidade prevista no art. 150, VI, 'b', CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços `relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas`.** 5. **O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas `b' e `c' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.** Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido." É oportuno consignar que as instituições religiosas e as demais entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. No mesmo sentido, trago à colação os seguintes precedentes: "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. **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 artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b".** 3. **As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas.** Recurso extraordinário provido." (RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, Plenário, DJe de 12/9/2008)"Imunidade. Entidade educacional. Artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal. ITBI. Aquisição de terreno sem edificação. Fato gerador. Momento da aquisição. Destinação às finalidades essenciais da entidade. Presunção. Ônus da prova. Precedentes. 1. No caso do ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo. 2. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 3. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional. 5. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 6. Recurso extraordinário provido." (RE 470.520, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 21/11/2013)"Imunidade. Entidade de assistência social. Artigo 150, VI, c, CF. Imóvel vago. Finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. 1. A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. 2. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. 3. No caso da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção. 4. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do

legislador ordinário, o que faz com que a presunção milite em favor da Fazenda Pública. 5. A constatação de que um imóvel está vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. A sua não utilização temporária deflagra uma neutralidade que não atenta contra os requisitos que autorizam o gozo e a fruição da imunidade. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE 385.091, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 18/10/2013)“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I – **Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. III – Agravo regimental improvido.**” (RE 694.453-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 12/8/2013)“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMÓVEL VAGO. IRRELEVÂNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO DESPROVIDO. 1. **A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF alcança todos os bens das entidades assistenciais de que cuida o referido dispositivo constitucional. 2. Deveras, o acórdão recorrido decidiu em conformidade com o entendimento firmado por esta Suprema Corte, no sentido de se conferir a máxima efetividade ao art. 150, VI, b e c, da CF, revogando a concessão da imunidade tributária ali prevista somente quando há provas de que a utilização dos bens imóveis abrangidos pela imunidade tributária são estranhas àquelas consideradas essenciais para as suas finalidades.** Precedentes: RE 325.822, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.2004 e AI 447.855, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJ de 6.10.06. 3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “Ação declaratória de inexistência de relação jurídica. Sentença de improcedência. Alegada nulidade por falta de intimação/intervenção do Ministério Público. Ausência de interesse público. Art. 82, III, CPC. IPTU. Imunidade. Decisão administrativa. Entidade de caráter religioso. Reconhecimento da imunidade, com desoneração do IPTU/2009. O imposto predial do exercício anterior (2008), no entanto, continuou a ser cobrado pela Municipalidade, por considerar estarem vagos os lotes na época do fato gerador (janeiro/2008). Comprovação da destinação dos imóveis para os fins essenciais da igreja construção de seu primeiro templo. Inteligência do art. 150, VI e § 4º, da CF. Dá-se provimento ao recurso.” 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 658.080-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 15/2/2012) “Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Recurso que não demonstra o desacerto da decisão agravada. 3. Decisão em consonância com a jurisprudência desta Corte. Imunidade tributária. **Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'c' e § 4o, da Constituição.** Entidade de assistência social. IPTU. Lote vago. Precedente. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 357.175-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda

Turma, DJe de 14/11/2007)“Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Imunidade tributária. Instituição de educação. Art. 150, VI, c, da Constituição Federal. **3. Imóvel locado não impede o alcance do benefício.** Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI 447.855-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ de 6/10/2006) Por fim, observo que o agravo foi interposto sob a égide da lei processual de 2015, o que impõe a aplicação de sucumbência recursal. Ex positis, DESPROVEJO o agravo, com fundamento no artigo 932, VIII, do Código de Processo Civil de 2015 c/c o artigo 21, § 1º, do RISTF, e CONDENO a parte sucumbente nesta instância recursal ao pagamento de honorários advocatícios majorados ao máximo legal (artigo 85, § 11, do CPC/2015). Publique-se. Brasília, 5 de março de 2018. Ministro Luiz Fux Relator Documento assinado digitalmente (STF - ARE: 1014960 SE - SERGIPE 0033483-70.2008.8.25.0001, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/03/2018, Data de Publicação: DJe-044 08/03/2018)(grifo nosso)

Logo, conclui-se que o referido entendimento se encontra pacificado pelos tribunais, onde na maioria das decisões judiciais, como a atual jurisprudência do STF acima citada, datada no dia 5 de março de 2018, que faz uso do supracitado voto do ministro Gilmar Mendes como embasamento para a decisão, citando inclusive outras jurisprudências que também o utilizaram.

5.1 Acúmulo de patrimônio por líderes religiosos

Como crítica ao entendimento do Min. Gilmar Mendes, aplicar a imunidade religiosa de forma mais ampla possível deveria ser melhor observado pelos aplicadores do Direito, vez que poderá ocorrer o gozo da imunidade quando não deveria pois não é condizente com a própria finalidade daquela norma imunizante, como por exemplo quando se encontram resguardados pela imunidade, residências luxuosas de determinadas autoridades religiosas, como vem ocorrendo.

Importante observar que, o §4º do art. 150 da CF/88 dispõe que as imunidades alcançam as "atividades essenciais" da instituição religiosa, devendo ser lido como um requisito legal para sua aplicação, logo quando verificado que as atividades da instituição religiosa divergirem do apontado pela CF, a imunidade deveria cessar de imediato.

Deste modo, entende Poretz (2016) que deveria haver critérios mais rigorosos dispostos pela Constituição Federal para uma correta aplicação das imunidades, pois quando são aplicadas sem o devido cuidado cria possibilidade para um efeito econômico perverso e elitista, como tem ocorrido, que afronta diversos princípios, como

o da isonomia tributária e da capacidade contributiva, quando se tem instituições que são proprietárias de diversos bens moveis e imóveis, e desfrutam das imunidades sem restrição alguma e por outro lado existem instituições com menor poder aquisitivo, na maioria das vezes locatárias de imóveis e que recolhem tributos integralmente, sem qualquer benefício por parte do governo.

Esse momento carece de certa reflexão, de um lado se tem uma imunidade tributária tão abrangente e livre de critérios mais rigorosos, ao mesmo tempo que inúmeros escândalos financeiros envolvendo grandes líderes religiosos com suas verdadeiras fortunas, sendo difícil distinguir o patrimônio que da pessoa física com o da própria instituição religiosa, ora que esta recebe com tanta facilidade a imunidade sobre os bens que possui, e de outro lado o restante do país, seja pessoa física ou jurídica, vem arcando com os pesados impostos exercidos nos últimos anos sob a justificativa de uma crise financeira interminável, que sempre atingiu somente os menos favorecidos economicamente.

Importante se atentar que evidente, a finalidade desejada pelo constituinte seria se não o de promover todas as instituições religiosas de forma igualitária ao passo de garantir a manutenção e a continuidade destas, e como essa intenção não é levada em consideração pela corte constitucional que justifica a abrangência da norma levando em consideração apenas na interpretação subjetiva e extensiva da palavra “templo” e do §4º do art. 150 da CF/88, logo acaba por privilegiar instituições com maior poder aquisitivo e deixando de levar em consideração aquelas que possuem verdadeira hipossuficiência.

Ainda sobre o alcance da imunidade tributária, existe a súmula 724 do STF que ressalta essa divergência em privilegiar tais instituições, onde garante a imunidade tributária aos imóveis de propriedade da entidade religiosa mesmo que esteja alugado a terceiro.

Diante de tais fatos, conclui Poretz(2016) que sob este cenário, a solução temporária e imediata seria a suprema corte nacional fazer uma revisão sobre o assunto, de forma à estabelecer parâmetros e critérios objetivos para a concessão das

imunidades religiosas, destacando-se os casos em que se referem à residências oficiais de autoridades religiosas, tendo como objetivo à adequação do instituto com a realidade do país e com a “mens legis” do constituinte.

6 IMUNIDADE RELIGIOSA COMO CLAÚSULA PÉTREA

Devido a pretensão almejada pela Sugestão Legislativa nº 2 de 2015, proposta no site do Senado Federal, que se resume a extinção do instituto da imunidade tributária, deve-se antes esclarecer se há a possibilidade da revogação deste instituto pelo poder constituinte derivado, ou seja, através de emenda constitucional, ou se este instituto seria caracterizado como cláusula pétrea, estando assim vedado sua modificação a não ser por um novo poder constituinte originário. Importante ressaltar que a matéria de sobre o poder constituinte, é vasta e compreende muito mais do que será abordado pelo presente estudo, que se limitará a explicar o básico tendo em vista o esclarecimento sobre a indagação feita no título deste capítulo.

Sendo assim, Melo (*apud* NUNES, 2018) esclarece que, cláusulas pétreas representam senão um núcleo intangível de uma Constituição, sendo gravadas com uma cláusula de eternidade conferindo uma força especial frente às reformas posteriores à sua criação, essa característica impede que os princípios alçados a estas cláusulas sejam suprimidos ou desfigurados, e sobre estas somente é permitido sua reestruturação ou ampliação.

Entendido o que são as cláusulas pétreas, resta saber quais normas constitucionais terão esta característica, estando disposto na própria Constituição de 1988, no parágrafo 4º do art. 60, que determina:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
III - a separação dos Poderes;
IV - os direitos e garantias individuais. (grifo nosso)

Assim posto, se encontra em cheque a caracterização da imunidade tributária religiosa como cláusula pétrea, essa discussão se materializa sob à da análise da

limitação do poder de tributar, ou seja, leva-se em consideração as correntes abordadas pelo presente estudo no que tange à natureza jurídica da imunidade tributária, sobre essa discussão existe muita divergência, devendo ser avaliado qual será o entendimento usado para que melhor justifique o objetivo pretendido.

Tomando como partida, o único entendimento que leva em consideração a imunidade tributária possuindo dois vértices, como defende Costa (2014), sendo um lado *formal* e outro *material*, e o que garantiria a caracterização das imunidades em geral como garantia individual e conseqüentemente cláusula pétrea, é seu viés material que determina que a imunidade é um “direito subjetivo” concedido ao contribuinte, através do dispositivo legal.

Seguindo este entendimento, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado junto a afirmação de que as imunidades são limitações do poder de tributar com aspectos de cláusulas pétreas, conforme afirma o Ministro Luiz Fux;

As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. (RE 636.941/RS – Rel. MIN.LUIZ FUX *apud* OLIVEIRA, 2017).

E por fim, como posição contrária, pode ser usada como exemplo a corrente adotada por Cristiano Carvalho, que leciona as imunidades tributárias como sendo apenas regras de competência, deste modo, as normas imunizantes se destinam a proteção de valores constitucionais, logo, não se confundem, assim afirmando o autor:

[...] regras de competência, autorizativas ou proibitivas, não são cânones imutáveis, podendo ser alteradas pelo poder constituinte derivado, desde que essa alteração, por si só, não fira as reais cláusulas pétreas enunciadas no art. 60, § 4º. [...] concluímos que as imunidades, em regra, não são cláusulas pétreas, podendo ser alteradas ou mesmo revogadas via do poder constituinte derivado (CARVALHO *apud*, OLIVEIRA, 2017).

Qualquer dos entendimentos que não seja o de que a imunidade tributária é constituída por dois fatores, reconhecendo um viés material criador de um direito, poderá ser usada para justificar o entendimento de que as imunidades não têm características de “direito e garantia individual” que é o fator de entrada para a

fundamentação deste instituto ser caracterizado como cláusula pétrea, conforme disposição do art. 60, §4º da CF/88.

Portanto, seguindo esta linha de pensamento que afirma que as imunidades tributárias não são cláusulas pétreas, permite que esses dispositivos constitucionais possam ser modificados através de emendas constitucionais de forma a concretizar a pretensão do projeto de lei supracitado, conforme a possibilidade de revogação do instituto.

Concluiu-se desta breve análise que existe a possibilidade de uma possível extinção do instituto de qualquer imunidade, em especial a religiosa, como objeto do presente trabalho, desde que embasado por um entendimento que assim o sustente, devido à falta de concordância na área da conceituação da imunidade tributária, que possibilite o afastamento da caracterização da imunidade como cláusula pétrea.

7 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PRÁTICAS PARA A PROBLEMÁTICA DA IMUNIDADE RELIGIOSA

Enfim, o que tanto fora desenvolvido no sentido de delimitar os conceitos e características, reunindo os diversos entendimentos, ainda que controversos, encontrarão aqui sua finalidade, na ponderação sobre as possibilidades de soluções práticas para a problemática proposta. Entretanto cabe lembrar, que nunca foi o objetivo do estudo criar juízo de valor sobre o tema abordado, como analisar a validade ou tomar decisões sobre qual entendimento deveria ou não ser adotado, logo, serão propostas soluções baseadas nas correntes que assim a sustentem.

Sem a pretensão de esgotar o assunto, devido à grande complexidade e divergências inerentes a este, diante deste estudo, foi ao menos possível identificar três alternativas que se ressaltaram e que mereciam ser apresentadas para a solução da problemática, sendo estas:

1. A revogação total da norma imunizante, artigo 150, VI, “b” da CF/88;
2. A limitação do alcance da imunidade tributária com a criação de critérios mais rigorosos para a aplicação do instituto;
3. A conversão de imunidade religiosa para a forma de isenção visando atingir somente as entidades que demonstrarem comprovada hipossuficiência, sendo os critérios delimitados pela lei;

7.1 Revogação total

A primeira hipótese foi introduzida na discussão pelo clamor popular materializado pela sugestão legislativa nº 2 no Senado Federal, e pelas inúmeras enquetes que foram feitas, e encontra sua motivação onde uma parcela da sociedade demonstra sua indignidade com o momento vivido no país em que é exercido valores elevados de impostos desencadeados por uma crise econômica e neste mesmo cenário são levados a mídia diversos dirigentes de entidades religiosas fraudulentas que gozam praticamente de imunidades ilimitadas, gerado no mínimo um sentimento de injustiça sobre essa desigual arrecadação de receita.

Como uma das prerrogativas deste estudo, fora apresentado os entendimentos sobre a imutabilidade da norma constitucional da imunidade religiosa, que conforme visto, se for levado em consideração que a imunidade se trata meramente de regras de competência tributária, não será o dispositivo da imunidade religiosa considerado cláusula pétrea, o que possibilita sua total revogação pelo poder constituinte derivado através de emenda constitucional, extinguindo assim o instituto da imunidade religiosa do campo jurídico brasileiro. Ainda como contribuição para a fundamentação desta hipótese, pode ser usado a corrente que defende que a imunidade religiosa não é condizente com o princípio da laicidade do estado brasileiro

7.2 Limitação do alcance através de rigorosos critérios

A segunda hipótese leva em consideração o apresentado no capítulo do alcance da imunidade tributária religiosa, que demonstrou uma abrangência cega, que visa o alcance do maior número de possibilidades possíveis, sem levar em consideração a finalidade da própria norma, devido a uma falta de critérios que possibilitem uma melhor adequação da imunidade religiosa à realidade levando em consideração a finalidade do presente instituto.

Dessa forma, essa hipótese seria a menos radical em termos de mudanças, pois ela melhor se sustenta diante das correntes observadas pelo trabalho, eis que aqui não se trata de uma supressão do instituto, e sim de apenas uma reorganização sobre o alcance da imunidade religiosa, que poderia ser feito de duas formas separadas ou consequentes.

Em um primeiro momento, existe um modo que pode ser aplicado de imediato, que seria o que Poretz (2016) concluiu em seu trabalho, sendo uma revisão sobre o atual entendimento sobre o alcance da imunidade religiosa pelo STF, na forma de súmula vinculante, delimitando este alcance com a criação de critérios objetivos para a aplicação prática do instituto. E como segundo método, se teria a criação de uma emenda constitucional que incluiria no próprio art. 150 da CF/88 esses critérios de aplicabilidade.

Em ambas as situações estes critérios deveriam levar em consideração dois fatores, sendo: primeiro a “mens legis” do constituinte ao criar a imunidade religiosa, que como apresentado pela pesquisa, é de forma simplificada a proteção econômica da atividade religiosa, seja de qualquer religião, perante o estado; E segundo a realidade do país, que comporta instituições religiosas que são muito diferentes em termos econômicos, sendo que umas precisam fundamentalmente da imunidade para sua própria subsistência e outras que gozam deste instituto como mera ferramenta para o acúmulo de riqueza.

Deste modo, essa solução se sustenta pela ideia de que aplicar a imunidade tributária religiosa de forma igual para diferentes entidades religiosas ultrapassa a finalidade proposta pelo legislador constituinte, e soa um tanto quanto injusto, vez que não leva sequer em consideração o princípio da igualdade combinado com o da isonomia tributária, pois vem tratando os desiguais como se iguais fossem.

7.3 Conversão de Imunidade em Isenção

Essa ideia surgiu com a ajuda do apresentado pela obra de Sabbag (2017) no momento em que o estudo enumera as diferenças entre a isenção e a imunidade, verifica-se que pela finalidade e estrutura de cada um, a imunidade tributária dos templos religiosos melhor se justifica na forma de uma isenção conforme será explicado. Seria como uma fusão das duas soluções anteriores, tornando-se em um tipo de hipótese mista, visto que pretende ao mesmo tempo a revogação do instituto em sua forma constitucional, porém que seja mantido de modo infraconstitucional, observado a importância que a imunidade religiosa representa para as entidades religiosas verdadeiramente hipossuficientes e que uma revogação do instituto se resumiria com a extinção dessas instituições, e levando em consideração as estruturas de imunidade e isenção, se mostra a segunda, a que melhor corresponde ao pretendido pela finalidade da imunidade religiosa.

Assim sendo, remeter-se-á aqui, tudo o que se aplicou para a primeira hipótese, tornando possível a revogação da norma constitucional, e toda a ideia por trás da

segunda hipótese, levando em consideração a finalidade a que o instituto se propôs e a quem este se propõe.

No que tange a alteração da natureza jurídica do instituto para uma forma de isenção e não de imunidade é bem simples, pois imunidade é aquela que de forma simplificada retira do campo de competência do estado criar tributos sobre aquele fato, situação ou pessoa específicos, em razão de valores sociais levados em consideração, logo não faz muito sentido colocar alguns requisitos para delimitar quais desses ou daqueles serão incluídos na imunidade, resumindo, a imunidade não combina com a finalidade de objetivamente proteger apenas as instituições religiosas que necessitam de proteção, o que faz mas sentido sob a forma de uma isenção, que admite a ocorrência daqueles fatos e estão no campo da tributação, tendo sido criado a obrigação tributária, mas por causa da finalidade de proteger uma parcela destes sujeitos que serão tributados será inibido o lançamento deste tributo cumprido os requisitos criados pela própria lei, que classifique estes sujeitos como merecedores dessa isenção, sendo senão a hipossuficiência dessas entidades. Como um exemplo de como ocorrem essas isenções, temos as isenções concedidas no imposto de renda, que protege uma parcela da sociedade devido à sua hipossuficiência.

Conclui-se assim, que esta hipótese seria a mais completa e satisfatória, uma vez que levaria em consideração as ideias divergentes sobre a imunidade religiosa, deixando satisfeitos tanto aqueles que a defendem quanto aqueles que pretendem pelo fim desta, e também colocaria fim a muitas das divergências conceituais aqui versadas, pois com a criação da isenção que é feita por lei complementar, essa pode ser escrita de forma mais pontual e detalhada do que uma norma constitucional que detêm um teor mais abstrato o que a fez deixar certos conceitos em aberto.

8 CONCLUSÃO

O presente estudo teve o cuidado de reunir os principais pontos, jurídicos, sociais e legais, sobre a imunidade tributária dos templos religiosos, traçando um caminho que apresentasse as diversas correntes e entendimentos sobre o tema, possibilitando assim uma compreensão mais ampla e clara, sobre o instituto em si, assim como, sua importância para a sociedade, sua finalidade, sua constitucionalidade, e a possibilidade de sua revogação.

Diante do histórico constitucional do Brasil, pôde ser compreendido a forma com que a imunidade tributária foi criada, e evoluiu pelas constituições para chegar aonde chegou, como é conhecida nos dias atuais, revelando assim a grande intimidade do estado brasileiro com a religião católica que mesmo após a oficial separação destes, deixou rastros e heranças legais e constitucionais, tendo colaborado tanto politicamente quanto ideologicamente para a sustentação do referido instituto.

Essa relação causou ainda divergência, no sentido de dizer se essas características históricas presentes na atual constituição poderiam coexistir harmonicamente com o princípio da laicidade do estado, que demonstrou controvérsias, onde uns acreditam que a própria imunidade por exemplo é uma afronta a este princípio, e outros acreditam que a laicidade do estado é que deve ser vista de modo diferente, permitindo assim que essas características coexistam mesmo em um estado laico.

Pela análise do conceito da imunidade tributária, temos um campo bem diversificado e fértil, podendo ser trabalhado da maneira que melhor se encaixe a justificativa que se pretende ao conceituar imunidade tributária, existindo entendimentos da imunidade como, uma proibição ao poder de tributar, ou poderia ser uma técnica legislativa que retira seu objeto do campo de tributação, também podendo ser vista como uma regra que delimita a competência dos entes políticos, ou até mesmo ter uma natureza jurídica composta por dois elementos, um formal e outro material. Portanto, não há um entendimento pacificado sobre o assunto, o que torna as possibilidades

infinitas sobre como o assunto poderá ser tratado juridicamente, doutrinariamente ou pelo poder legislativo, dependendo tão somente da fundamentação utilizada.

Quanto à delimitação do alcance da imunidade dos templos religiosos, a abrangência dada as palavras dispostas pelo legislador constituinte, “templo” e “culto”, demonstrou-se eficaz em alcançar todas as entidades religiosas e seus cultos, porém por outro lado, quando houve a interpretação ostensiva do § 4º do artigo 150 da CF/88, e que resta pacificado até os dias de hoje, foi verificado que na prática os principais beneficiados foram as instituições que possuíam mais recursos, que eram proprietárias de vários imóveis, o que pela falta de critérios mais rigorosos, gerou facilidades para instituições fraudulentas gozarem indevidamente da imunidade, não sendo dessa forma condizente com a finalidade a que foi proposta.

Por fim, o estudo diante de todos os assuntos pertinentes percorridos, possibilitou avistar ao menos três hipóteses de soluções para a problemática da discussão na prática, tendo-os enumerado como: Revogação total, com a premissa de extinguir por completo o instituto conforme pretendido pela sugestão legislativa nº 2 do Senado Federal; Limitação do alcance através de rigorosos critérios, que defende a permanência do instituto como já existe, porém devendo ser criado critérios que delimitem seu alcance, evitando que o instituto seja usado de forma indevida; e Conversão de imunidade em isenção, que faz um tipo de fusão das outras hipóteses, dispondo sobre a transformação da imunidade em isenção para que assim na forma de isenção religiosa possa cumprir a finalidade de beneficiar somente aquelas instituições que demonstrem verdadeira hipossuficiência.

9 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário**. 22ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: 1824. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 de nov. de 2017.

_____. Constituição (1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: 1891. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 de nov. de 2017.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: 1934. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 de nov. de 2017.

_____. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: 1937. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 de nov. de 2017.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 de nov. de 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 de nov. de 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Construção e Código Tributário Nacional**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

_____. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CRESPI, Carlos; KEMPFER, Marlene. Uma noção de “templo de qualquer culto” para os fins do artigo 150, VI, ‘b’ da Constituição. **Scientia Iuris**. Londrina, v.17, n.1, p.91-106, jul.2013. DOI: 10.5433/2178-8189.2013v17n1p91. Disponível em: <<https://goo.gl/vrJMUN>>. Acesso em: 19 de novembro de 2017.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. As Constituições Brasileiras e a Imunidade. In: Encontro Nacional do CONPEDI. 19., 2010: Fortaleza, CE. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, nº 6185, 2010.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 7ª Edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

FREYRE, Gilberto. **Casa Grande de Senzala**. 51ª Edição. São Paulo: Global Editora, 2006.

FUX, Luiz, Ministro do STF, Decisão de Recurso Extraordinário com Agravo. Recte.: Município de Aracaju, ARE: 1014960 SE - Sergipe 0033483-70.2008.8.25.0001. Data de Julgamento: 05/03/2018, Data de Publicação: DJe-044 08/03/2018.

MEIRA, Sílvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 1978. Disponível em: <<http://www.ablj.org.br/revistas/revista8/revista8%20%20SILVIO%20MEIRA%20-%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%20Romano.pdf>>. Acesso em: 19 de novembro de 2017.

NUNES, Nilson da Silva Junior, Imunidade Tributária e as cláusulas pétreas. **Ambito Jurídico**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7079>. Acesso em 23/04/2018.

OLIVEIRA, Mariana Lemos. Imunidade Tributária Religiosa: existe a possibilidade de sua revogação?. **Web Artigos**. 18 de Junho de 2017, Disponível em: <<https://www.webartigos.com/artigos/imunidade-tributaria-religiosa-existe-a-possibilidade-de-sua-revogacao/151987>>. Acesso em 23/04/2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

PURETZ, Tadeu. Precisamos repensar o alcance da imunidade religiosa no Brasil. **Migalhas**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16.MI246659,31047-Precisamos+repensar+o+alcance+da+imunidade+religiosa+no+Brasil>>. Acesso em 22/04/2018.

RANQUETAT JR, Cesar Alberto. Laicidade, Laicismo e Secularização: definindo e esclarecendo conceitos. In: **Revista Sociais e Humanas** CCHS/UFMS, ISSN 2317-1758, Rio Grande do Sul, v.21 nº 1, 2008.

_____, **Laicidade à brasileira: um estudo sobre a controvérsia em torno da presença de símbolos religiosos em espaços públicos**. 2012. 321 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Rio Grande Do Sul, 2012.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

SCAFF, Fernando Facury, **Cidadania e Imunidade Tributária**. Precatório, Análises das inovações previstas na PEC 12/06, São Paulo, 01 de junho de 2006. Disponível em <<https://goo.gl/FQ5eUx>>. Acesso em 16 de novembro de 2017.

SENADO FEDERAL. **Sugestão Legislativa nº 2, de 2015**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>>. Acesso em 29/04/2018.

SOARES, Lucila. O golpe, 40 anos depois. **Veja**, São Paulo, ed. 1847, ano 37, n. 13, p. 102-110, 31 mar. 2004. p. 110.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 04 jul. 2017. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.36090>>. Acesso em: 26 mar. 2018.

STIGAR, Robson. Brasil, um país pseudo laico: a relação Igreja-Estado no Brasil Contemporâneo. In: **Ciberteologia - Revista de Teologia & Cultura**, ISSN: 1809-2888, Ano IX, nº 43, 2013.

WIKIPÉDIA. **Imunidade Tributária**. Flórida: Wikipédia Foundation, 2015. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Imunidade_tribut%C3%A1ria&oldid=44147532>. Acesso em: 23 mar. 2018.