



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

MARIANA OLIVEIRA LEMOS

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: CLÁUSULA PÉTREA OU NORMA
CONSTITUCIONAL REVOGÁVEL?**

FORTALEZA
2017

MARIANA OLIVEIRA LEMOS

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: CLÁUSULA PÉTREA OU NORMA
CONSTITUCIONAL REVOGÁVEL?

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Áreas de concentração: Direito Tributário. Direito Constitucional.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Raquel Cavalcanti Ramos Machado.

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- L578i Lemos, Mariana Oliveira.
Imunidade tributária religiosa : cláusula pétrea ou norma constitucional revogável? /
Mariana Oliveira Lemos. – 2017.
105 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2017.
Orientação: Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado.
1. Direito constitucional e tributário. 2. Imunidade tributária religiosa. 3. Cláusula pétrea.
4. Liberdade de crença e manifestação religiosa. 5. Igualdade e justiça tributárias. I. Título.

CDD 340

MARIANA OLIVEIRA LEMOS

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: CLÁUSULA PÉTREA OU NORMA
CONSTITUCIONAL REVOGÁVEL?

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Áreas de concentração: Direito Tributário. Direito Constitucional.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dr^a. Raquel Cavalcanti Ramos Machado (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus, meu refúgio e minha fortaleza.

Aos meus pais, companheiros incansáveis
de todas as horas.

A minha avó Rita, fonte inesgotável de
inspiração.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me mantém firme diante das tribulações e me concede a saúde, a prudência, a força e o discernimento necessário para seguir em frente.

Aos meus pais, que, com seu amor incondicional, jamais pouparam esforços para oportunizar tudo o que necessito. Vocês são tudo para mim.

Aos meus familiares, que sempre acreditaram no meu potencial e vibraram com minhas conquistas.

Ao meu melhor amigo e amor, Paulo, única pessoa com quem consigo expor todos os meus sentimentos e aprendo a levar a vida de uma maneira mais leve. Seu suporte é sempre fundamental.

A esta Universidade, seu corpo docente, sua direção e administração que contribuíram para a concretização deste sonho. Em especial, ao professor Francisco de Araújo Macedo Filho, com quem aprendi a apreciar o Direito Tributário e, mais do que isso, a conduzir a vida com amor e dedicação. Hoje, resta-nos a sua memória e a certeza de que um dia nos encontraremos “alhures”, mestre.

A minha orientadora, professora Raquel Cavalcanti Ramos Machado, com muita gratidão, pelo suporte, pelas correções e pelos incentivos excepcionais.

Aos professores da banca examinadora, professor Carlos César Sousa Cintra e professor Hugo de Brito Machado Segundo, pelo tempo a mim dedicado, bem como pelas valiosas colaborações e sugestões.

Aos meus queridos e amados amigos de faculdade: Erika Holanda, Fernanda Lobo, Sarah Benigno, Ana Luíza Fontenele, Ana Paula Alves, Natália Sampaio e Saulo Baquit, os quais compartilharam descobertas, sonhos, risos, angústias e diversos momentos comigo. Espero que nossa amizade jamais se perca no tempo.

Aos meus eternos amigos de colégio: Marília Araripe, Pablo Romão, Lucas de Melo, Renan Ribeiro, Rui Barbosa, Renan Nogueira e Lucas Freitas, que, mesmo eventualmente distantes, são meu porto seguro.

A todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

“A nossa época é a época da crítica, à qual tudo tem que submeter-se. A religião pela sua santidade, e a legislação pela sua majestade, querem igualmente subtrair-se a ela. Mas então suscitam contra elas justificadas suspeitas e não podem aspirar ao sincero respeito, que a razão só concede a quem pode sustentar o seu livre e público exame.” (Immanuel Kant)

RESUMO

O presente trabalho monográfico busca, precipuamente, aferir se a imunidade tributária religiosa, constante do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, pode ser classificada como cláusula pétrea e definir qual o correto sentido e alcance dessa norma exoneratória. Tal análise mostra-se importante, não apenas se considerada a divergência doutrinária sobre o tema, mas também a manifesta opinião de parcela da sociedade, que pugna pela revogação do referido dispositivo, uma vez que a concebem como um privilégio fiscal, o qual estaria em desconformidade com os postulados da igualdade e da justiça tributárias. Para atingir o escopo dessa pesquisa, foi necessário analisar o histórico e as finalidades da regra constitucional em apreço; definir os significados dos termos “religião”, “templo” e “culto”; examinar qual a natureza jurídica da norma imunizante e se sua existência é capaz de afrontar os princípios mencionados acima. Averiguou-se, ainda, qual método interpretativo melhor atende ao desígnio constitucional e quais as consequências de conferir uma interpretação extensiva à imunidade religiosa. A partir disso, intentou-se aferir se o inconformismo com a previsão da norma imunizante é razoável e se existem a possibilidade e a necessidade de promover a sua extinção. Para tanto, foram empregadas fontes de natureza variada, como a doutrinária, a legislativa, a jornalística e a jurisprudencial. Viu-se que a imunidade tributária conferida aos templos almeja resguardar a liberdade de crença e manifestação religiosa, bem como a laicidade estatal, sendo classificada como um direito público subjetivo do contribuinte e, assim, cláusula pétrea. Constatou-se que a previsão dessa desoneração fiscal é incapaz de ofender a isonomia e a justiça tributárias, porquanto os valores que protege bastam para justificar a sua existência. Dessa forma, concluiu-se que, como a norma imunizante não pode ser revogada pelo Poder Constituinte derivado e como existe necessidade de harmonizar sua existência com o contexto no qual se insere, onde existem muitas situações fraudulentas e de evasão fiscal, é imperativo que a interpretação da regra não desconsidere as circunstâncias fáticas que envolvem a norma, quais os valores que se buscam resguardar com sua previsão, bem como potenciais ofensas a outros valores igualmente constitucionais. A análise de todos esses fatores é que possibilitará a correta aplicação da imunidade tributária religiosa, essa que de modo algum poderá incidir indiscriminadamente, para não fragilizar o seu intuito.

Palavras-chave: Direito Constitucional e Tributário. Imunidade tributária religiosa. Cláusula pétrea. Liberdade de crença e manifestação religiosa. Igualdade e justiça tributárias.

ABSTRACT

This work seeks to analyze if the religious tax immunity, contained in the article 150, VI, "b", of the Brazilian Federal Constitution of 1988, can be classified as an intangible clause and to define the correct meaning and reach of this norm. This research is important, not only considering the doctrinal divergence about the subject, but also the opinion of a part of the society, which struggles for the repeal of the said device, once they conceive it as a fiscal privilege, that would be in disagreement with the postulates of equality and tax justice. To reach the scope of this study, it was necessary to examine the history and the purposes of the constitutional rule in question; to define the meanings of the terms "religion", "temple" and "worship"; to analyze the legal nature of the religious tax immunity and whether its existence is capable of injuring the principles mentioned above. It was also verified which interpretive method best meets the constitutional will and what are the consequences of conferring an extensive interpretation to the religious immunity. From this, we tried to verify if the nonconformity with the prediction of the immunizing standard is reasonable and if there is the possibility and the necessity to promote its extinction. To that end, varied sources were used, such as doctrinal, legislative, journalistic and jurisprudential. It was seen that the religious tax immunity aims to safeguard freedom of belief and religious manifestation, as well as state secularism, being classified as a subjective public right of the taxpayer and, thus, as an intangible clause. Also, it was found that the prediction of this tax exemption is incapable of offending tax justice and equality, since the values it protects are enough to justify its existence. Hence we concluded that since the immunizing standard cannot be revoked by the derived Constituent Power, and since there is a need to harmonize its existence with the context in which it operates, where there are many fraudulent situations and tax evasion, it is imperative that the interpretation of the rule does not disregard the factual circumstances that surround the norm, what values are being protected, as well as potential offenses to other equally constitutional values. Only the analysis of all these factors will enable the correct application of religious tax immunity, which cannot be used indiscriminately, as a way of not weakening its purpose.

Keywords: Constitucional and tax law. Religious tax immunity. Intangible clause. Religious freedom. Equality and justice on taxes.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA.....	15
2.1	O Conceito de Imunidade Tributária.....	16
2.2	A imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 e sua interpretação segundo os elementos histórico e finalístico.....	22
2.3	Limites para aplicação da imunidade tributária religiosa.....	28
3	NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA.....	39
3.1	Imunidade tributária religiosa como cláusula pétrea.....	39
3.2	Imunidade tributária religiosa como norma constitucional revogável.....	46
3.3	Realidade fática em confronto com os princípios da igualdade e justiça tributárias.....	53
4	ANÁLISE DE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS DA CORTE CONSTITUCIONAL SOBRE A IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “B”, DA CRFB/88.....	66
4.1	A imunidade tributária religiosa segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	67
4.2	A desoneração fiscal de entidades religiosas no Direito Comparado.....	75
4.3	Consequências da aplicação de uma interpretação extensiva.....	83
5	CONCLUSÃO.....	92
	REFERÊNCIAS.....	96

1 INTRODUÇÃO

As imunidades tributárias genéricas dispostas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 podem ser compreendidas como limitações ao poder de tributar em relação aos impostos. Em outras palavras, são obstáculos à competência impositiva do Estado para instituir impostos quando se verificarem determinadas situações. A intenção, com isso, é preservar alguns bens jurídicos prestigiados pelo texto constitucional.

Dentre as normas imunizantes, destaca-se, na presente pesquisa, a “imunidade tributária religiosa”, constante da alínea “b” do supracitado dispositivo, que ganhou especial relevo na carta política. Através dela, deseja-se resguardar a liberdade religiosa e impossibilitar o embaraço ao exercício de variados cultos, algo tão precioso em uma sociedade extremamente plural, como a brasileira.

Ademais disso, a religião é de extrema importância aos indivíduos e à sociedade. Com ela, abarrotam-se espaços lacunosos no íntimo do homem, auxilia-se o desenvolvimento psicológico e humano, bem como se garante o discernimento e a serenidade necessária ao transpasse dos obstáculos impostos pelo cotidiano.

Nota-se que cada vez mais os tribunais pátrios estão conferindo uma interpretação ampla à regra constitucional em apreço. Sob o argumento de conferir máxima efetividade ao texto da Carta Magna, abrangem-se diversas situações (muitas vezes inusitadas, tal como a não incidência de imposto de importação sobre maquinário para confecção de hóstias e sobre equipamentos para restauração de instrumentos musicais vindos do exterior) e alarga-se o conceito de “templo religioso” e de “culto religioso”.

Porém, é crescente o questionamento sobre o que pode realmente ser conceituado como “religião”, “templo” e “culto”, pois tais definições são imprescindíveis para se determinar quando a imunidade tributária religiosa deve, ou não, incidir.

A indagação supracitada advém, sobretudo, dos fatos que se instalam na atualidade, na qual, por exemplo, muitas “igrejas” são desmascaradas abusando da fé de seus fiéis para auferir grandes quantias de dinheiro e deixar seus dirigentes mais ricos. Essas situações indignam grande parcela da sociedade, não só pela fraude em si, mas também porque essa se vê pagando diversos tributos, enquanto aquelas comunidades religiosas se beneficiam de suas imunidades, tornando mais

fácil o seu enriquecimento, ainda que indevido.

Nesse contexto e considerando a crise econômica vivenciada pelo país, com ameaça de aumento da carga tributária, percebe-se que muitos contribuintes se questionam sobre a legitimidade de tal norma na atualidade, visto que esta poderia ter deixado de tutelar a liberdade religiosa e passado a contribuir para a evasão fiscal. Assim, aparentemente chocam-se os princípios constitucionais da liberdade religiosa e da igualdade e justiça tributárias, no momento em que se verifica que muitas situações são abrangidas pela imunidade e muitas são as notícias de fraudes envolvendo igrejas.

Diante do acima exposto, há quem pleiteie a extinção da imunidade tributária religiosa. Contudo, existe um argumento a ser considerado: a sua natureza jurídica de cláusula pétrea, porquanto, se assim for considerada, não poderá, pela regra do art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB/88, haver qualquer proposta de emenda constitucional tendente a aboli-la, enquanto direito e garantia do contribuinte. Como existe clamor social e divergência doutrinária sobre o assunto, é preciso realizar essa análise.

Apresentadas essas premissas, põe-se em questão, nesta pesquisa, a natureza e o alcance da imunidade tributária religiosa. Em outras palavras, busca-se, precipuamente fazer uma reflexão sobre se é possível classificar, com segurança, a imunidade tributária como uma cláusula pétrea, tendo em vista o dissenso da doutrina a respeito desse tema; se sua incidência tem, ou não, abarcado situações além daquelas imaginadas em um primeiro momento; e qual o método de interpretação é mais adequado e deve ser aplicado ao instituto em apreço.

Para atingir os escopos supracitados, far-se-á necessário estudar os três fundamentos que pautam as reivindicações pelo fim da desoneração fiscal conferida às instituições religiosas, quais sejam: a) a controvérsia quanto a sua natureza jurídica; b) a indevida extensão de seu alcance; e c) a sua utilização como meio para o cometimento de abusos. Por conseguinte, é imperativo estruturar os capítulos deste trabalho de uma maneira lógica e que permita, ao final, alcançar uma conclusão.

O primeiro capítulo abordará aspectos gerais sobre a imunidade tributária religiosa, inicialmente dissertando sobre o que se entende, no âmbito do Direito Tributário, por imunidade, de forma a poder distinguir essa exoneração fiscal de outras, como a isenção. Em seguida, a análise se estreitará para a imunidade

tributária religiosa em si, e, para isso, é interessante pesquisar, dentre outros elementos, o histórico da norma imunizante no país e quais suas finalidades precípuas, bem como apurar quais os limites estabelecidos, no texto constitucional, à sua aplicação e quais as consequências do alargamento de sua abrangência.

No segundo capítulo, será verificada qual a natureza jurídica da imunidade tributária religiosa, se cláusula pétrea ou se norma constitucional revogável, observando, para tanto, como a doutrina se posiciona sobre o assunto. A partir disso, realizar-se-á uma avaliação da realidade fática, através de notícias jornalísticas que envolvem a temática, com o intuito de aferir se realmente existe um confronto entre a exoneração fiscal dos templos e os postulados da igualdade e da justiça tributárias que justifique o pedido de muitos pelo fim dessa desoneração. Ademais, almeja-se firmar um entendimento sobre se a revogação da norma, de fato, é a melhor solução para os problemas decorrentes de sua aplicação.

Por fim, no terceiro capítulo, serão expostos alguns precedentes jurisprudenciais sobre o assunto provenientes do Supremo Tribunal Federal, com o fito de estudar qual o posicionamento da mais alta corte brasileira sobre o tema. Para mais, objetivando enriquecer a pesquisa, haverá um exame acerca da exoneração fiscal conferida às entidades religiosas no direito comparado. Após, examinar-se-ão quais as consequências da aplicação de uma interpretação extensiva à imunidade tributária religiosa e se esse tipo de apreciação alcançou níveis além daqueles permitidos ou esperados para conferir a máxima efetividade ao texto constitucional, o que será imprescindível para ponderar o grau de legitimidade das interpretações realizadas pelo STF.

A análise crítica sobre o presente assunto é de extrema importância, tendo em vista a influência do senso comum sobre a opinião de muitas pessoas e dos meios de comunicação, que diversas vezes carecem de uma visão mais ampla sobre o instituto da imunidade. Identifica-se que não há grande preocupação em estudar qual a intenção da norma constitucional e o que ela busca tutelar. Hoje, tudo é motivo para se pleitear a alteração da redação da Lei Maior, todavia, há de se considerar que nem sempre esta é a melhor alternativa.

Para a promoção deste trabalho, serão empregadas algumas fontes de natureza variada com o fito de enriquecer a presente pesquisa. Revela-se, como principal fonte, a doutrinária, pois foram feitas pesquisas em livros, artigos científicos, teses de doutorado e dissertações de mestrado que versam, sobre os

diversos aspectos relacionados ao tema da imunidade tributária religiosa, sob o enfoque da sua natureza e do seu alcance.

Merece destaque, também, a pesquisa legislativa, a fim de fazer uso das principais fontes normativas, mediante a análise da legislação que versa acerca do assunto, não só a atual, mas também a já revogada, bem como eventuais sugestões legislativas em tramitação. Ademais, será realizada pesquisa jurisprudencial sobre o tema em apreço e recolhimento de notícias e artigos jornalísticos que evidenciem escândalos envolvendo entidades religiosas.

Ao final será apresentada conclusão sobre os pontos aqui destacados. Contudo, consigne-se que não há, ainda, nenhuma prévia determinação sobre qual seja a natureza da imunidade tributária religiosa, razão pela qual se pode garantir que a dúvida motivou a elaboração deste trabalho de conclusão de curso.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao cuidar do Sistema Tributário Nacional, no capítulo I do seu título IV, estabelece um conjunto de normas que buscam regular o exercício do poder de tributar no país, seja pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, através da indicação: a) de princípios gerais; b) de limitações a essa capacidade; c) de regras sobre os impostos que podem ser instituídos por cada ente político; e d) de como as receitas tributárias devem ser repartidas, objetivando o perfeito funcionamento desse sistema.

Dentro desse grande campo de assuntos, este trabalho de conclusão de curso analisará apenas uma espécie de limitação ao poder de tributar, qual seja, a imunidade tributária religiosa, enunciada pelo artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, assunto que desperta interesse acadêmico, tendo em vista que, cada vez mais, o seu alcance e a sua interpretação são (in)devidamente ampliados pelo Poder Judiciário, e da sociedade, sobretudo, dos contribuintes, que, hoje, tendo que arcar com uma pesada carga tributária, se questionam sobre a legitimidade de tal norma constitucional, a qual impede a tributação sobre os templos religiosos.

Ademais, tendo em vista alguns escândalos envolvendo algumas entidades religiosas, que crescem e lucram à custa da fé, muitos indivíduos passaram a pugnar pela extinção do supramencionado dispositivo constitucional, sem, contudo, analisar a questão livres do “senso comum”.

Assim, para uma melhor análise dessa trama, objetivando entender o instituto constitucional e tributário objeto dessa pesquisa, principalmente no que diz respeito à sua natureza jurídica e ao seu alcance, faz-se necessário, primeiramente, estudar aspectos gerais das imunidades, como o seu conceito, os seus tipos e as suas diferenças de outros institutos que também excepcionam o pagamento de tributos, para, só então, fazer um exame da imunidade tributária religiosa em si, analisando, dentre outros elementos necessários à interpretação, qual o histórico da norma e quais suas finalidades precípuas. Posteriormente, serão explorados quais os limites à aplicação e interpretação da regra constitucional imunizante em apreço.

2.1 Conceito de imunidade tributária

O bem comum da sociedade pode ser considerado como a finalidade precípua do Estado, este que, para lograr êxito em seu intento, possui uma série de prerrogativas conferidas pela ordem jurídica, ou ainda, privilégios que um indivíduo, no desempenho de suas relações privadas, não teria. Isso porque, como é sabido, o interesse público está acima do interesse privado, já que visa ao bem de todos e possibilita, assim, o atingimento dos fins particulares. Nesse sentido, doutrina Dalmo Abreu Dallari¹:

[...] verifica-se que o Estado, como sociedade política, tem um fim geral, constituindo-se em meio para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus respectivos fins particulares. Assim, pois, pode-se concluir que o fim do Estado é o bem comum [...]

Uma dessas prerrogativas é precisamente a possibilidade de cobrar tributos, ou seja, de fazer com que os particulares, compulsoriamente, colaborem com o interesse público através do provimento de parcela do seu dinheiro.

Desse modo, a Lei Maior cuidou de outorgar, a cada uma das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as competências tributárias, que nada mais são do que a possibilidade de os entes políticos instituírem tributos, por meio de leis que contenham as suas regras-matrizes. Com relação ao tema, ensina Roque Antonio Carrazza²:

[...] competência tributária é a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos. Para isso, devem descrever, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Todavia, é preciso considerar que as competências tributárias outorgadas aos entes políticos pelo texto constitucional não podem ser classificadas como amplas e incondicionadas, sob pena de propiciar uma eventual arbitrariedade do governo, em detrimento dos direitos dos contribuintes. Não é outra a razão pela qual

¹ DALLARI, Dalmo Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 41.

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 805.

a Carta Magna dispôs, em seu conteúdo, uma série de fronteiras ao poder de tributar, objetivando proteger valores tidos como relevantes e resguardar direitos e garantias individuais. Observando tais contornos é que Carlos César Sousa Cintra enuncia serem as normas de competência tributária “o produto resultante das autorizações e limites traçados pela Constituição quanto ao tema da tributação, e que tem como destinatárias as pessoas jurídicas de direito público interno [...]”³, ou seja, essas regras não seriam frutos apenas de poderes concedidos aos entes federativos, mas também de balizas impostas a eles.

Assim, à época da criação da Constituição Cidadã, sob forte influência dos ideais democráticos e da liberdade, o constituinte tentou demarcar o poder do Estado, limitando a tributação e preservando algumas situações, através da edição de uma seção intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”. Nesse espaço, a Lei Fundamental, nos dizeres de Cintra, “não autoriza que as pessoas políticas ajam com sofreguidão incontrolável, ou seja, de modo excessivo”⁴, mas apenas dentro das fronteiras por ela enunciadas.

De mais a mais, essas limitações podem ser divididas em dois grandes grupos, quais sejam: a) os princípios constitucionais tributários, tais como a legalidade, a isonomia, a irretroatividade, o não confisco, entre outros, que devem ser observados pelos entes políticos no exercício da sua competência tributária, a fim de não vilipendiar os direitos dos contribuintes; e b) as imunidades tributárias, estas que atuam na delimitação da própria competência tributária, e não no seu exercício. Sobre essas últimas é que a presente pesquisa se debruçará.

O professor Hugo de Brito Machado⁵ assim classifica as imunidades tributárias:

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

³ CINTRA, Carlos César Sousa. **Particularidades Manifestadas pela Disciplina Jurídica Fundamental da Tributação no Brasil**. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence. (Org.). *Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011. p. 38.

⁴ *Ibid.*, p. 37.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 282.

O tributarista ensina que a Carta Magna estabeleceu “o campo dentro do qual o legislador pode definir a hipótese de incidência da regra tributária”⁶, ou seja, disse quais tributos podem ser instituídos e retirou desse âmbito uma determinada parcela de situações, as imunidades.

Nessa mesma esteira, Denise Lucena Rodrigues⁷, certa vez orientanda do autor acima citado, leciona que as imunidades tributárias são limitações à competência impositiva do Fisco em relação aos impostos. Explica que, ao mesmo tempo em que Constituição Federal não instituiu tributos, mas apenas atribuiu competência aos entes federativos para que o façam, ela também entendeu por bem restringir o poder de tributar do Estado, a fim de resguardar determinados valores.

Luciano Amaro⁸, por sua vez, entendendo que as imunidades tributárias, como limitações ao poder de tributar, delimitam o campo, o modo, a forma e a intensidade ao exercício dessa competência, as define como uma “técnica por meio da qual, na definição do campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, se excepcionam determinadas situações, que ficam, portanto, fora do referido campo de competência tributária”.

O supramencionado professor enaltece o fato de que a regra imunizante não pode ser considerada como um obstáculo ou uma vedação ao poder de tributar, pois, em verdade, nas situações submetidas a alguma imunidade, inexistente qualquer competência, ou ainda, destaca que não se pode obstaculizar algo que sequer existe.

Paulo de Barros Carvalho⁹, na mesma esteira de Amaro, enuncia que as imunidades não são obstáculos ao poder de tributar, mas sim demarcações à competência tributária e que, junto às demais normas constitucionais, fixam o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão atuar:

O que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência

⁶ *Ibid.*, p. 282.

⁷ RODRIGUES, Denise Lucena. **A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva**. 1993. 123 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, 1993. p. 26-27.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 128.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 181.

adjudicada às entidades tributantes.

Ainda nessa linha de pensamento, Roque Antonio Carrazza¹⁰ perfeitamente explica que as competências tributárias são demarcadas por normas positivas e negativas, as primeiras que autorizam determinado ente político a instituir um dado tributo e as segundas que impedem determinadas situações de serem oneradas:

A imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar por imunidade tributária. [...] Nesse sentido, podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo).

Carrazza salienta ainda que as imunidades são fenômenos de natureza constitucional e fixam a incompetência das entidades tributantes para exercer seu poder sobre certas pessoas, estas consideradas de *per se* ou por estarem relacionadas a fatos, bens ou situações.

Para esse professor¹¹, as imunidades conferem, aos seus beneficiários, um direito público subjetivo de não serem compelidos a recolher tributos nas hipóteses que apontam, ou ainda, dão uma garantia de que não sofrerão exações devido a prática de certos fatos ou atos jurídicos:

Melhor dizendo, a imunidade tributária que a Constituição outorga, em certas hipóteses, a determinadas pessoas, cria-lhes o direito de exigir que o Estado se abstenha de lhe exigir gravames fiscais. [...] Afinal, o direito que a pessoa tem de só pagar tributo quando previsto em lei não difere substancialmente do direito de não ser por ele alcançada quando presente a vedação constitucional em tela.

Dessa forma, a norma imunizante teria dupla função: a de delimitar a competência tributária dos entes políticos e a de dar, ao seu destinatário, um direito público subjetivo de não ser taxado.

Da doutrina exposta acima, depreende-se, portanto, que imunidade tributária é um instituto constitucional destinado a estabelecer fronteiras ao poder de tributar, ou seja, é regra que não suprime, mas delimita a própria competência

¹⁰ CARAZZA, *op. cit.*, p. 806.

¹¹ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 808-809.

tributária, objetivando resguardar determinados valores considerados relevantes pela Carta Magna, tais como o pacto federativo, a liberdade religiosa, a liberdade de imprensa, entre outros.

Assim, no momento que a Lei Maior outorgou competência tributária aos entes políticos, autorizando-os a instituir tributos, que serão cobrados quando da ocorrência de seus fatos geradores, ela também entendeu por bem excluir determinadas situações que poderiam ser oneradas e editou normas que ajudam a proteger valores caros à sociedade brasileira e propiciam a correta delimitação do campo para exercício do poder de tributar.

Conquanto as imunidades sejam compreendidas como desonerações fiscais, pois excluem o dever de pagar tributos, é preciso não confundi-las com as isenções tributárias, sobretudo porque, por diversas vezes, esses termos são utilizados indiscriminadamente, até mesmo pela Constituição.

Como dito, as normas imunizantes ajudam no desenho, na demarcação, ou ainda, na definição das competências tributárias, impedindo que o poder de tributar atinja determinadas circunstâncias. As isenções, por seu turno, trabalham no momento do exercício da competência, pois, quando o ente político decide por instituir determinado tributo, pode, em sua lei, excluir algumas situações que, em um primeiro momento, poderiam ser oneradas. Nessa ordem de ideais, leciona Luciano Amaro¹²:

[...] a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo.

Ou seja, as imunidades tributárias e as isenções fiscais têm em comum o fato de serem regras jurídicas que excepcionam a tributação. Contudo, o que as diferencia é o momento de atuação, porquanto as primeiras desenham a competência tributária e as segundas decorrem do exercício dessa atribuição.

¹² AMARO, *op.cit.*, p. 177.

Ademais, é necessário destacar que as imunidades são normas estabelecidas no corpo da Constituição, enquanto as isenções são normas infraconstitucionais. Logo, ainda que a Carta Magna mencione, em seu texto, o termo “isenção”, como no caso do art. 195, § 7º, estar-se-á diante de uma imunidade. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho¹³ que “a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.”. Paulo de Barros Carvalho¹⁴, por sua vez, enuncia que a “isenção, que se dá no âmbito da legislação ordinária, reduz o campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.”.

Existe, ainda, outro instituto utilizado para exonerar contribuintes do pagamento de tributos e que, da mesma forma, não pode ser confundido com os acima elencados, qual seja, a fixação da alíquota zero. Nesse caso, o tributo é instituído e ocorre o fato gerador, contudo, em virtude da alíquota fixada ser zero para uma determinada situação, nenhum pagamento será devido. Elucidando o tema, expõe Sacha Calmon¹⁵:

A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar. [...] No Direito Penal, há crime sem punibilidade, tanto quanto no Direito Tributário existe fato gerador sem tributação. [...] Só não há tributo porque, no plano da consequência da norma tributária, existe ressalva expressa de intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, elemento impossibilitador de quantificação do dever tributário.

Tal técnica de tributação é comumente utilizada em tributos regulatórios, como o IPI e o IOF, que podem ter suas alíquotas alteradas por ato do poder executivo e, assim, sem maiores burocracias, incentivam-se algumas situações econômicas que exigem rápidas respostas.

Estabelecido o conceito de imunidade tributária e evidenciadas as diferenças entre ela e demais institutos que retiram o dever de pagar tributos, faz-se imperativo, para concluir essa análise geral sobre o instituto alvo desta pesquisa, expor a principal classificação das imunidades tratada pela doutrina, aquela que diz respeito ao modo de incidência.

Os autores tradicionais costumam diferenciar as imunidades genéricas

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2012. p. 135.

¹⁴ CARVALHO, *op.cit.*, p.193.

¹⁵ COELHO, *op. cit.*, p. 152-153.

(aquelas constantes do art. 150, inciso VI, da CRFB/88) em subjetivas, objetivas e mistas. As primeiras recaem sobre sujeitos (ex: alínea “b”), as segundas sobre fatos, bens ou situações (ex: alínea “d”) e as terceiras, como seu nome entrega, sobre ambos os elementos (ex: alínea “e”).

A respeito da temática, Roque Antonio Carrazza¹⁶ possui um interessante posicionamento:

[...] mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações. [...] a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações [...]

Dessa forma, o doutrinador acima entende que, em última análise, todas as imunidades tributárias são subjetivas e beneficiam essencialmente pessoas, seja pela sua natureza jurídica ou pela relação que possuem com fatos, bens ou situações.

Nesse sentido, a imunidade tributária religiosa, que aqui será estudada, é classificada como subjetiva, haja vista que incide sobre uma pessoa jurídica de direito privado, qual seja, a entidade religiosa, não precisando esta estar ligada ou relacionada a qualquer fato, bem ou situação. Ou seja, a norma imunizante é aplicada devido, simples e unicamente, à natureza jurídica da instituição religiosa.

Passadas essas considerações, partir-se-á ao estudo exclusivo da imunidade que recai sobre os templos religiosos, observando, como elementos necessários a sua interpretação, o histórico e as finalidades precípuas da norma.

2.2 A imunidade do art. 150, inciso vi, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 e sua interpretação segundo os elementos histórico e finalístico

É patente a importância da religião para o homem e para a sociedade, que, desde os primórdios da humanidade, sentiam a necessidade de estabelecer uma ligação com um ser transcendental, sendo essa carência um importante símbolo do nosso gênero¹⁷.

Hoje, percebe-se que os avanços científicos e tecnológicos, bem como a

¹⁶ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 809.

¹⁷ BRANDES, Ingomar. **Direito, Ética e Religião: considerações gerais**. 1994. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994. p. 29.

incessante busca pela razão, geram um confronto com aquilo que não tenha relações com o pensamento lógico, mas com o transcendente. Trata-se do sempre atual embate entre o racionalismo e a religiosidade¹⁸. Nessa ordem de ideias, muitos cidadãos brasileiros pugnam pelo fim da imunidade tributária religiosa¹⁹, sem, contudo, realizarem maiores análises acerca do instituto, para, só então, formarem uma opinião calcada em argumentos sólidos. Daí avulta a importância da presente pesquisa.

Dentre as imunidades genéricas dispostas no art. 150, inciso VI, da CRFB/88, destaca-se, aqui, a constante da alínea “b”²⁰, *in verbis*:

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;

Da simples leitura da norma supratranscrita, infere-se que os entes políticos não tem competência para instituir impostos sobre templos religiosos, sejam quais forem as suas crenças. Contudo, não se pode admitir, para a compreensão desse instituto, a mera interpretação gramatical, ou seja, não se pode achar que o sentido da norma se esgota nas palavras literalmente consideradas.

O uso exclusivo da interpretação gramatical, considerando que as palavras podem assumir diversas significações, poderia congelar o sentido do texto constitucional. E, aqui, não se nega a importância de tal método; o que se está declarando é que a norma jurídica precisa ter sua essência desvendada, o que, muitas vezes, é difícil de alcançar acreditando unicamente no sentido imediato que decorre da leitura de um texto. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado se posiciona:

Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista linguístico. Existem palavras cujo significado técnico é inteiramente diverso do

¹⁸ MANOEL, Ivan Ap. **História, Religião e Religiosidade**. Revista de Cultura Teológica, São Paulo, n. 59, p. 105-128, abr./jun., 2007.

¹⁹ As reivindicações para a revogação da norma constitucional que imuniza as instituições religiosas do pagamento de tributos alcançaram o Senado Federal por meio da Sugestão Legislativa nº 02/2015, a qual soma mais de 100 (cem) mil apoios de cidadãos brasileiros. Tal proposta será analisada em capítulo posterior.

²⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de março de 2017.

significado vulgar, e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavras tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só estes, além de outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente²¹.

Machado não desconsidera, portanto, o uso de tal tipo de interpretação, mas ressalta que ele não deve ser o dominante no processo exegético, sob pena de deixar inoperante a regra jurídica. Sobre o tema, Regina Helena da Costa enuncia que a “interpretação chamada “literal” ou “gramatical”, inicialmente, constitui, em verdade, apenas a etapa inicial do processo interpretativo. A ele deve seguir-se o emprego autêntico dos meios de interpretação.”²². Para a autora, se todas as normas constitucionais são recheadas de conceitos indeterminados e palavras que admitem várias significações, não se deve admitir que a literalidade do texto se consubstancie em um ponto de chegada do exegeta, mas em um ponto de partida indispensável ao estabelecimento de limites a sua liberdade²³.

No caso da imunidade tributária religiosa, há que se consignar: o texto constitucional mostra-se bastante sintético e esconde, por detrás dos termos empregados, uma intenção deveras nobre. Por isso, acredita-se que, para a correta aplicação da norma imunizante, bem como para a definição de seu alcance, faz-se necessário perquirir, como elementos necessários à sua interpretação, o histórico e as finalidades precípua dessa hipótese de exoneração fiscal.

A interpretação histórica recorre à análise de normas que antecederam a que está vigente, a fim de encontrar o significado dos termos utilizados quando da época em que a redação foi elaborada. Nas palavras de Carlos Maximiliano, tal método é importante porque o “direito não se inventa”, mas consiste em “reproduções, ora integrais, ora ligeiramente modificadas, de preceitos preexistentes” e, “se o presente é um simples desdobramento do passado, conhecer este parece indispensável para compreender aquele.”²⁴. O autor salienta, ainda, que perquirir sobre a causa geradora e a causa final da lei é capaz de conduzir o intérprete ao descobrimento do real sentido e alcance da norma atual.

Já a interpretação finalista busca averiguar quais valores são resguardados pelo dispositivo legal. Sobre ela, Maximiliano doutrina:

²¹ MACHADO, *op. cit.*, p. 109.

²² COSTA, Regina Helena da. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 124.

²³ *Ibid.*, p. 125.

²⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 112.

Toda prescrição legal tem provavelmente um escopo, e presume-se que a este pretenderam corresponder os autores da mesma, isto é, quiseram tornar eficiente, converter em realidade o objetivo ideado. A regra positiva deve ser entendida de modo que satisfaça aquele propósito; quando assim se não procedia, construíam a obra do hermeneuta sobre a areia movediça do processo gramatical.²⁵

Dessa forma, para o doutrinador acima, o exegeta deve considerar sempre os fins intentados pela lei ao interpretá-la, a fim de que possa assegurar a “tutela de interesse” para a qual aquela foi prevista.

Ora, todas as imunidades tributárias destinam-se, como visto, a proteger determinados valores que o legislador entendeu como relevantes, tanto que vedou a possibilidade dos entes políticos instituírem impostos nessas situações. No caso da imunidade recíproca, quis o legislador proteger o pacto federativo; já no caso da imunidade dos livros, jornais, períodos e papeis destinados a sua impressão, ele intentou resguardar a liberdade de imprensa, e assim por diante.

Como se pode cogitar, a imunidade tributária religiosa objetiva assegurar a liberdade de crença e de manifestação religiosa, bem como a laicidade do Estado, valores estes que são resguardados pela Carta Magna, mais precisamente em seus artigos 5º, incisos VI e VIII, e 19, inciso I²⁶:

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

[...]

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

[...]

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;

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;

Assim, a Lei Maior não apenas garante a religiosidade a todas as pessoas, mas também assegura que possam elas divulgar e manifestar suas

²⁵ *Ibid.*, p. 124.

²⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de março de 2017.

crenças livremente, sem que nenhum obstáculo possa ser imposto para tolher ou embaraçar os direitos individuais acima elencados. Por conseguinte, não poderá ser determinado o ônus do pagamento de impostos, porquanto, no poder de taxar, está eventualmente o poder de destruir²⁷.

Não se admite que se pratique qualquer forma de discriminação baseada nas crenças religiosas dos indivíduos, razão pela qual o Estado deve adotar uma atitude diligente, no sentido de garantir que cada pessoa possa escolher, sem medo de sofrer retaliações, se professará, ou não, uma religião. Mas nem sempre foi assim, mormente se considerado o momento histórico em que a Igreja e o Estado se confundiam.

Sabe-se que, durante o período imperial, entre os anos de 1822 e 1889, o Estado brasileiro era confessional, ou seja, havia uma religião tida como oficial, qual seja, a católica apostólica romana, que recebia especial custódia estatal.

O artigo 5º da Constituição de 1824²⁸ é claro nesse sentido, porquanto apadrinhava aquela crença considerada governamental e impedia que as demais fossem professadas em qualquer lugar. O artigo 95, inciso III²⁹, por sua vez, dispunha que não poderiam ser eleitos deputados que não professassem a religião estatal. Já o artigo 179, inciso V³⁰, da mesma carta enunciava que ninguém seria perseguido por motivos religiosos, uma vez respeitada a religião do Estado.

Depois, proclamada a República, sobreveio a laicidade estatal, deixando-se de conferir uma especial proteção a uma determinada crença e não apenas tolerar, mas admitir, respeitar e proteger igualmente todas elas, ainda que de menor expressividade na sociedade.

Tanto é assim que o artigo 11, 2º, da Lei Maior de 1891³¹ prescrevia ser

²⁷ A mencionada lógica ficou notabilizada no histórico caso “McCulloch vs. Maryland”, julgado pela Suprema Corte Americana em 1819. Nesse acontecimento, reconheceu-se que o Estado de Maryland editou uma lei que, embora abstratamente tributasse todos os bancos dos Estados Unidos, destinava-se, em verdade, a prejudicar apenas um deles, o Second Bank of The United States.

²⁸ Art. 5º da Constituição de 1824: “A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo.”

²⁹ Art. 95, inciso III, da Constituição de 1824: “Todos os que podem ser Eleitores, abeis para serem nomeados Deputados. Exceptuam-se: [...] III. Os que não professarem a Religião do Estado.”

³⁰ Art. 179, inciso V, da Constituição de 1824: “A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...] V. Ninguem póde ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não offenda a Moral Publica.”

³¹ Art. 11, 2º, da Constituição de 1891: “É vedado aos Estados, como à União: [...] 2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”.

vedado aos Estados e à União estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. Já o art. 72, §§ 3º e 7º³², em clara inovação, permitiu que todos os cidadãos e confissões religiosas exercessem pública e livremente o seu culto, bem como declarou que nenhuma religião guardaria relação de dependência ou aliança com os entes políticos.

Passadas as Constituições Federais de 1934 e 1937, sobreveio a Carta Magna de 1946, que, muito próxima ao texto da CRFB/88, passou a prever expressamente a imunidade tributária religiosa em seu art. 31, inciso V, alínea “b”³³. Já a CRBF/67 e a Emenda Constitucional nº 1 de 1969 não trouxeram grandes inovações quanto ao tema, muito embora, devido ao golpe militar, tenham suprimido importantes direitos e garantias individuais.

A CRFB/88 decorre claramente do empenho pela volta da democracia, após longos anos de regime militar, de modo que, sob forte influência de ideais liberais, garantiu expressamente, como visto acima, a inviolabilidade e a liberdade de crença. E, justamente porque garantista, a Constituição Cidadã tratou de cuidar exaustivamente das imunidades tributárias, prevendo mais de vinte hipóteses em seu texto, dentre elas, a imunidade tributária religiosa.

Alguns se incomodam com a menção a Deus presente no Preâmbulo da Constituição atual, afirmando que tal frase vai de encontro à laicidade estatal. Contudo, é preciso considerar que, além dessa parte constitucional não conter força normativa alguma, laico não é aquele Estado ateu ou contra as religiões, mas sim aquele que respeita e garante a existência de todas elas de maneira isonômica, mantendo-se, porém, distante, no sentido de não fazer com elas alianças ou subvencioná-las (vide art. 19, inciso I, da CRFB/88). Nesse sentido, explica Roque Antonio Carrazza³⁴:

[...] o Estado Brasileiro é incontendivelmente laico – vale dizer, não

³² Art. 72, 3º e 7º, da Constituição de 1891: “A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 3º Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito commum. [...] § 7º Nenhum culto ou igreja gosará de subvenção official, nem terá relações de dependencia ou alliança com o Governo da União, ou o dos Estados. A representação diplomatica do Brasil junto á Santa Sé não implica violação deste principio”.

³³ Art. 31, inciso V, alínea “b”, da Constituição de 1946: “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;”.

³⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 850.

confessional. Todavia, como sinaliza o “Preâmbulo” de nossa Carta Magna (que invoca a proteção “de Deus”, no sentido de “Ser Transcendental”), está longe de ser ateu ou inimigo da fé. Pelo contrário, respeita todas as religiões, conquanto delas se mantenha equidistante, e dá às pessoas a opção de, sem sofrerem gravames fiscais, virem a praticar qualquer delas ou, até, não praticarem nenhuma.

Considerando-se, pelo exposto, que um Estado laico não adota nenhuma religião especial, mas garante a existência e o respeito de todas, e reconhecendo que a imunidade tributária religiosa visa a proteger a liberdade de crença, não há como dissociar que tal norma constitucional possui íntima ligação com o momento em que o Estado separou-se da Igreja, bem como parou de subvencionar e proteger especialmente apenas uma fé.

Se fosse dado poder aos entes políticos tributantes para instituir impostos em face de templos, provavelmente se colocaria em xeque o direito de livre manifestação da fé, porquanto se pode cogitar que aquelas crenças de menor expressão no País, sobretudo aquelas que, devido à cultura racista e escravocrata que imperou por muito tempo, sofrem grandes discriminações e não são classificadas como religiões, mas como “magia negra” por aqueles que têm como certa e absoluta apenas a sua fé.

Portanto, ao analisar a evolução das cartas constitucionais no Brasil e constatar que existe uma íntima ligação entre a imunidade tributária religiosa e a transição de um estado confessional para um estado laico, é possível determinar a real intenção da norma imunizante em apreço, que é de garantir a todos um direito fundamental, inclusive disposto no art. 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos³⁵, qual seja, a liberdade religiosa, que inclui o direito de aderir a uma crença, ou não, mudar de religião, se assim entender pertinente, e poder professar a sua fé, sem medo de retaliações, em público ou em âmbito privado.

2.3 Limites para aplicação da imunidade tributária religiosa

Uma vez estudados alguns aspectos gerais das imunidades tributárias, bem como analisada a imunidade religiosa sob seu viés histórico e finalístico, com o fito de desvendar a intenção precípua da norma, impende, agora, perquirir quais os

³⁵ Art. 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos: “Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.”

limites para aplicação dessa regra constitucional, bem como quais as consequências do alargamento de sua abrangência.

A redação do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, como visto, é bastante sintética e aparenta dizer menos do que pretende, pois, se o intuito é proteger essencialmente a liberdade religiosa, não faria sentido elaborar um texto que tutelasse única e exclusivamente o templo fisicamente considerado.

Se assim fosse, as entidades religiosas estariam imunes apenas aos impostos que incidem sobre a propriedade de imóveis, ou seja, só haveria exceção à regra do pagamento do tributo em relação ao imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) e ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Nesse caso, a União, por exemplo, exercendo a sua competência tributária para instituir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, poderia onerar os dízimos e ofertas recebidos por determinada Igreja; o Estado poderia cobrar o imposto sobre circulação de mercadorias em razão da venda de artigos religiosos; e os Municípios poderiam fazer incidir o imposto sobre serviços de qualquer natureza em face de celebrações religiosas de qualquer gênero.

Dessa forma, de que adiantaria a teleologia da norma, de proteger a liberdade religiosa, se a interpretação de seu texto se encerrasse no mero sentido literal das palavras nele contidas? O processo interpretativo, a fim de dar maior efetividade à Carta Magna, envolve múltiplos métodos, sendo um deles a interpretação sistemática, que nada mais é do que analisar as normas jurídicas entre si, pois o ordenamento jurídico não está dissociado, é um todo unitário que não permite incompatibilidades. Acerca do processo sistemático, ensinou Maximiliano:

Consiste o *Processo Sistemático* em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto. Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma. [...] O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma em seu lugar próprio.³⁶

Ou seja, através da interpretação sistemática, que tem o Direito como um todo harmônico, é possível comparar dispositivos normativos entre si, a fim de estabelecer seus escopos precípuos. Assim é que a regra do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88 há de ser interpretada em conjunto com outras normas

³⁶ MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 104.

jurídicas, no intuito de que haja coerência no texto constitucional.

Nesse sentido, o § 4º do mesmo artigo 150 enuncia que a imunidade tributária religiosa compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Ora, aqui não se faz menção ao templo, mas à entidade, e isso não pode ser desconsiderado.

Não é o templo, se fisicamente considerado, que tem patrimônio, possui renda e presta serviços, mas, sim, a entidade religiosa, ou ainda, a pessoa jurídica que foi constituída com o fim precípua de exercer atividades religiosas.

Pelo exposto acima, percebe-se que a norma constitucional, para tutelar a liberdade de crença, não almeja apenas assegurar a imunidade ao templo físico; ela intenta mais do que isso, pois quis, em verdade, proteger as entidades religiosas, para que sobre elas não incida qualquer imposto, seja sobre seus patrimônios, suas rendas ou seus serviços.

Assim, tendo em vista que o texto constitucional mostrou-se lacônico na redação do art. 150, inciso VI, alínea “b”, e considerando a teleologia da norma de resguardar, nessa hipótese de imunidade tributária, a liberdade religiosa, faz-se necessário, para a correta interpretação e aplicação do instituto, definir o que se pode entender por “religião”, “templo” e “culto”, de modo a não macular a intenção constitucional e não alargar demais a abrangência da imunidade, pois a concessão de uma desoneração fiscal não pode ser indiscriminada e, conseqüentemente, equivocada.

O termo “religião” vem do latim “*religare*”, que nada mais é do que religação³⁷. Imagina-se, dessa forma, que a palavra queira transmitir a ideia de união ou conexão entre o homem e uma divindade. Robert Crawford, em obra dedicada à definição dessa palavra, assim sintetizou: “Religião é a crença em Deus, que é o fundamento incondicionado de todas as coisas, e em seres espirituais, resultando em experiência pessoal de salvação ou iluminação, comunidades, escrituras, rituais e um estilo de vida.”³⁸.

Isto posto, aqui se define religião como um complexo de fatores (doutrina, rituais, estrutura etc.) que objetiva estabelecer um liame entre o homem e um Ser Transcendental, a fim de abarrotar o vazio existente no íntimo do primeiro e enaltecer valores capitais.

³⁷ BOTELHO, Octavio da Cunha. **Afinal, o que é Religião?**. Joinville: Editora Clube de Autores, 2014. p. 12.

³⁸ CRAWFORD, Robert. **O que é Religião?**. Vol. I. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2005. p. 220.

Justamente por não se caracterizar como uma comunidade religiosa, mas como um estilo de vida sem dogmas e credos, é que a Maçonaria não goza dessa imunidade tributária, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 562.351, que será analisado mais profundamente em tópico posterior.

Estabelecer o que é, ou não, religião é de extrema importância para a aplicação da norma imunizante, sobretudo depois de tantos escândalos envolvendo algumas igrejas, que, sob o pálio da fé, intentam, em verdade, obter lucros e se apossar indevidamente dos recursos de seus fiéis.

Ricardo Lobo Torres³⁹ enuncia que as entidades religiosas protegidas pela norma imunizante são aquelas pessoas jurídicas, regularmente constituídas, que oficiam cultos e se dedicam à prática de atividades religiosas.

Carrazza⁴⁰, por sua vez, ao analisar com mais afinco o tema, assim conceitua as religiões:

Confissão religiosa nada mais é do que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade.

O autor supracitado ainda entende que as religiões, para assim serem consideradas, não podem ofender a moral, os bons costumes ou a segurança nacional. Além disso, para esse doutrinador⁴¹, existiria uma presunção *juris tantum* no sentido de que toda religião seria legítima, o que só cairia por terra se fosse comprovada a existência de desvios no seu fim precípuo, qual seja, exercer atividades que conectem o ser humano ao ser transcendental:

[...] o Estado tolera as religiões que não ofendem nem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que toda religião é legítima – presunção, esta, que só cede passo diante da inequívoca prova em contrário, a ser produzida pelo Estado, perante o Poder Judiciário, assegurando à Igreja o exercício do seu direito constitucional à ampla defesa, com o contraditório e o devido processo legal.

Logo, caso os entes políticos intentassem tributar, por meio de impostos, uma determinada instituição, por entender que ela se desviou de suas finalidades essenciais e seus “requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade”,

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidades Tributárias**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 212.

⁴⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 863.

⁴¹ *Ibid.*, p. 851.

deveriam, antes, provar tal distanciamento em processo que assegurasse o direito de defesa à entidade acusada.

Todavia, na ótica do mesmo autor⁴², ainda que se leve em consideração a presunção relativa de legitimidade das entidades religiosas, não se pode obliterar que é necessário o cumprimento de determinadas características para que se possa afirmar estar diante de uma dessas instituições:

[...] para que se reconheça a existência de uma confissão religiosa, é preciso que sejam identificáveis pelo menos quatro requisitos; a saber: a) a crença comum num Ser Supremo e Transcendente; b) alguns atos de culto disciplinando a relação dos fiéis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente, em que creem; c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral, hierárquico); e d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo.

Assim, em lógica inversa, não se estará diante de uma religião se: a) não houver qualquer indício de fé em uma divindade; b) os fiéis forem inexpressivos e não exista nenhuma disciplina de suas relações com a referida divindade; c) a instituição não estiver minimamente formalizada juridicamente; e d) for uma organização meramente temporária.

Quanto à palavra templo, tem-se que é o local onde as cerimônias religiosas são realizadas, mas não só. É possível considerar como templo todo o espaço que possibilite ou até mesmo facilite a prática religiosa. Carrazza⁴³ também dispõe nesse sentido:

[...] são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos – isto é, dos locais onde o culto se professa -, mas também seus anexos, vale dizer, os imóveis que tornam possível ou, quando pouco, facilitam a prática da religião.

Dessa forma, para o autor supracitado, considerar-se-ia como templo, por exemplo, a casa paroquial, os cemitérios, as abadias, a casa do pastor ou do rabino, o terreiro, entre outros espaços que fossem utilizados nas atividades essenciais do culto. Se esses “anexos” não fossem considerados, estar-se-ia dando com a mão direita e tirando com a esquerda, porquanto, nesses locais, é que reside aquele que elabora o culto, que são feitas as homilias e que são prestadas assistências espirituais.

Enfim, nos moldes do que preceitua o já mencionado art. 150, § 4º, da

⁴² CARRAZZA, *op. cit.*, p. 864.

⁴³ *Ibid.*, p. 851.

CRFB/88, interessa que a propriedade esteja sendo utilizada para as finalidades essenciais da entidade religiosa, ou ainda, que o local não esteja sendo empregado para fins mercantis, os quais levem ao enriquecimento dos membros da instituição, por exemplo, mas para propiciar o desenvolvimento das atividades espirituais.

Nessa ordem de ideias, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822, reconheceu a possibilidade de incidência da imunidade tributária religiosa sobre imóveis de instituições que estivessem alugados, desde que os aluguéis fossem revertidos para a entidade religiosa, não como lucro, mas como meio de preservação do culto e das suas atividades. Tal interpretação vai ao encontro do posicionamento expressado por Carrazza⁴⁴:

[...] ao aludir às “finalidades essenciais”, não está a cuidar – ao contrário do que uma primeira leitura revela – do modo pelo qual os recursos são carreados para a Igreja, mas, sim, do lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta.

Tal entendimento parece bem prudente, porquanto leva em consideração a intenção da Lei Maior, que não é de limitar ou embaraçar o exercício das atividades religiosas, mas de fazer com que elas se desenvolvam licitamente. Se os seus recursos provêm apenas de dízimos e ofertas ou se de aplicações financeiras e aluguéis, isso não importa; o que importa é a destinação desses recursos, ponto que requer atenção do Poder Público, a fim de que possa obstaculizar possíveis evasões fiscais.

Hugo de Brito Machado⁴⁵, em posicionamento um pouco diverso, sustenta que, ao se referir a templos, a Lei Maior não quis fazer referência apenas à edificação, mas sim a tudo quanto esteja ligado ao exercício da atividade religiosa, assim como os bens que estejam a serviço do culto, ou seja, bens essenciais, que não sejam usados como instrumentos para explorar a atividade econômica.

Para esse doutrinador, imóveis alugados permanentemente, bem como os devidos aluguéis, poderiam ser tributados, mas não o imóvel que constitui a própria Igreja ou a residência dos padres ou pastores. Vejamos os ensinamentos *in verbis*:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à

⁴⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 854.

⁴⁵ MACHADO, *op. cit.*, p. 286.

manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-lo ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação.⁴⁶

Tal posicionamento não vai de encontro apenas com os julgados do STF, mas também com parcela da doutrina, como visto acima, que considera ser importante não o modo pelo qual os recursos são arrecadados pela entidade religiosa, mas, sim, para que esses recursos se destinam: se para as finalidades essenciais da instituição ou não.

De todo modo, o tributarista piauiense ainda pondera que o alcance do termo “templo” não deve ser extremamente restrito, para não ferir a intenção constitucional, nem muito amplo, para que a imunidade não constitua o substancial estímulo à prática religiosa (por exemplo, a prática de atividade comercial pela Igreja, sem a cobrança de ICMS, por exemplo, constituiria indevida ampliação e macularia o postulado constitucional da livre concorrência).

Já em entendimento oposto aos supracitados, Sacha Calmon Navarro⁴⁷ sustenta não ser possível a incidência da imunidade tributária religiosa sobre a casa do oficiante do culto, porquanto estar-se-ia diante de uma moradia, como outra qualquer de um cidadão comum, e não de templo. Confira-se, *in verbis*:

E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo, e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. [...] Imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá, aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual, municipal, conforme seja o tributo.

Com isso, Navarro não deixa de trazer uma importante reflexão: estender a imunidade tributária à casa dos oficiantes dos cultos pode ser um tanto quanto perigoso, pois se acabaria por tutelar, por vezes, a própria pessoa do padre, pastor, rabinos etc., fugindo do desígnio constitucional e abrindo uma fresta para uma possível fraude. É verdade que alguns desses ministros religiosos vivem

⁴⁶ *Ibid.*, p. 286.

⁴⁷ COELHO, *op. cit.*, p. 261.

exclusivamente a serviço de sua entidade religiosa, mas é preciso considerar que muitos deles exercem outras atividades em seu cotidiano, sendo a de eclesiástico apenas uma delas.

Nessa última hipótese, é possível visualizar, por exemplo, um indivíduo que, além de pastor, exerce a atividade advocatícia em sua casa, recebendo clientes e elaborando peças processuais. Ademais, nas horas vagas, pode ser que receba amigos e familiares para assistir a um jogo de futebol. Que diferença, então, haveria entre essa pessoa e um cidadão comum contribuinte? Apenas o fato de que o primeiro dedica algumas de suas horas à elaboração de uma pregação? Não parece que estabelecer tal diferenciação seja razoável.

Por fim, quanto ao termo culto, Denise Lucena⁴⁸ enuncia que se trata de qualquer manifestação religiosa, sem, contudo, abarcar os chamados “cultos satânicos” e os que visam o enriquecimento ilícito, porquanto o preâmbulo da Constituição de 1988 invoca a proteção de Deus e o seu corpo proíbe a extorsão dos mais humildes.

A posição acima exposta não é a mesma da enunciada por Paulo de Barros Carvalho⁴⁹, que sustenta o alcance do termo a toda manifestação organizada de religiosidade, por mais exótica que ela seja:

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes e exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem haverão de ser consideradas templos. [...] E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

Para o supracitado tributarista, portanto, um culto significaria toda expressão de religiosidade, não cabendo ao intérprete restringir o alcance do termo àquelas manifestações mais ordinárias presentes na sociedade. Nessa ordem de ideias, por exemplo, o aplicador do Direito não estaria autorizado a restringir o emprego da norma imunizante apenas às religiões cristãs, deixando descobertas a islâmica ou as africanas, por considerá-las esquisitas de algum modo.

Nessa ótica, Machado⁵⁰ também sustenta que a lei não pode impor nenhum requisito, bastando que se trate de culto e que ele seja religioso.

⁴⁸ RODRIGUES, *op. cit.*, p. 74.

⁴⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 195.

⁵⁰ MACHADO, *op. cit.*, p. 286.

Daniel Araujo Lima⁵¹, por sua vez, expõe que a preocupação não deve ser sobre se o culto está voltado às divindades ou aos demônios, mas se suas atividades ferem bens igualmente protegidos pela Carta Magna, como a vida e a dignidade da pessoa humana.

O entendimento acima transcrito parece correto, pois, fazer considerações sobre se o culto é divino ou demoníaco pode levar a interpretações preconceituosas, visto que algumas religiões, especialmente as decorrentes da cultura africana e aquelas politeístas, são taxadas de “seitas” ou, pejorativamente, de “macumba”.

Conferir tal discricionariedade ao intérprete, portanto, colocaria em risco a intenção da norma constitucional imunizante, que é de proteger a liberdade religiosa e, assim, garantir, por parte do Estado, um tratamento isonômico a todas as crenças, sejam elas de expressão majoritária ou minoritária⁵².

Por tudo quanto exposto, vê-se que a doutrina e o judiciário, sob o argumento de dar máxima efetivamente ao texto constitucional, tratam de atribuir uma interpretação bem ampla ao instituto da imunidade tributária religiosa.

Em sua obra, Denise Lucena afirma que, pelo fato de a norma imunizante estar contida na Constituição Federal, essa que se mostra essencialmente principiológica, deverá ser interpretada de maneira ampla, de tal modo a buscar a intenção do legislador e dar ênfase ao aspecto teleológico-sistemático⁵³.

Dessa forma, embora a interpretação literal deva ser utilizada, ela constituiria apenas um elemento inicial, pois, ao buscar o significado de uma norma constitucional, ainda que esta diga respeito a uma limitação ao poder de tributar, o operador do direito deveria adotar a interpretação extensiva, buscando harmonizar os preceitos normativos com os princípios constitucionais.

⁵¹ LIMA, Daniel Araujo. **A Amplitude da Imunidade dos Templos Religiosos**: Exoneração de Impostos Diretos e Indiretos. 2006. 102 f. Dissertação (Mestrado em Direito – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006. p. 41.

⁵² Sobre o tema, pode-se realizar um paralelo com a imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea “d” da CRFB/88, a qual, segundo o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 221.239/SP, alcança os álbuns de figurinhas. Para a Corte Constitucional, a norma imunizante conferida aos livros possui o objetivo de facilitar o acesso à cultura, informação e educação, de maneira a efetivar a liberdade de expressão. Como o texto da Lei Maior não condicionou a sua aplicação à observância do valor artístico ou didático, bem como à qualidade cultural da publicação, o intérprete não poderia afastar essa hipótese de desoneração fiscal sob égide desse argumento. Ou seja, tanto na imunidade tributária religiosa, como na imunidade tributária cultural, o aplicador da lei deve evitar um juízo subjetivo, não autorizado pela Carta Magna, que acabe por distanciar a norma de sua intenção precípua.

⁵³ RODRIGUES, *op. cit.*, p. 34.

Hugo de Brito Machado⁵⁴, ao seu turno, também defende que a interpretação da norma imunizante deve ser essencialmente teleológica, e não apenas literal:

Penso que a interpretação da norma imunizante de que se cuida há de fazer-se tal como se deve interpretar toda e qualquer norma da Constituição. Os elementos de que dispõe o hermeneuta devem ser todos utilizados, sendo certo que, como geralmente acontece, o elemento literal é absolutamente insuficiente. O elemento finalístico é de suma importância e, no caso, não se pode esquecer que a finalidade da norma imunizante é o respeito que o Estado deve ter por todas as formas de manifestação religiosa.

Assim, para o supracitado autor, não se pode obliterar a necessidade de utilização do “elemento literal”, contudo, este não pode ser considerado bastante em si, porquanto deve estar em harmonia com o “elemento finalístico”, que nada mais é do que, no caso da imunidade tributária religiosa, a observância, pelo Estado, do princípio da liberdade religiosa.

Na mesma esteira, Carrazza⁵⁵ entende que, ao interpretar os preceitos imunizantes, deve-se buscar ampliar o seu alcance e adotar aquela acepção que seja mais favorável ao contribuinte, porquanto são regras que retiram da tributação alguns valores de relevante cunho político, social ou econômico.

Reputa-se, aqui, ser necessária a interpretação extensiva, ou ainda, a interpretação que amplie o alcance das palavras contidas na redação do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, a fim de dar-lhe a máxima efetividade possível, sobretudo considerando que as imunidades são direitos públicos subjetivos, os quais devem ser alargados, e não restringidos. Todavia, não se pode olvidar que a concessão de uma imunidade não pode ser indiscriminada, sobretudo porque é limitação ao poder de tributar que acarreta na inaplicabilidade do princípio da generalidade da tributação.

E, por mais que se defenda a adoção de uma interpretação ampliativa, não se defende o acolhimento de uma interpretação livre; existem parâmetros a serem seguidos, como aqueles expostos alhures para identificar quando se está diante de uma entidade religiosa. Se assim não ocorresse e ao intérprete fosse dada ampla discricionariedade para alargar conforme quisesse o alcance da imunidade tributária, pautando-se em silogismos, a norma imunizante deixaria de ser uma

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v.I. p.190.

⁵⁵ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 818.

exceção ao supramencionado princípio.

Dilatar o sentido do texto constitucional indiscriminadamente, o que por vezes é realizado pelo Poder Judiciário, como será visto em capítulo posterior, também pode causar danos à legitimidade da norma, pois se acaba por abarcar situações fraudulentas, as quais visam à evasão fiscal e ao lucro dos dirigentes de uma entidade, que de religiosa só possui a fachada e os desafortunados fiéis. É possível, também, que, com isso, se maculem os postulados, também constitucionais, da livre iniciativa, da justiça e da igualdade tributárias.

Em suma, admite-se a utilização de interpretação extensiva, mormente considerando que o texto da norma imunizante disse menos do que pretendia para tutelar a liberdade religiosa; porém, é preciso que tal interpretação siga parâmetros razoáveis para estabelecer o que é religião, culto e templo, a fim de que a incidência da imunidade religiosa não ocorra de forma indiscriminada e passe a ser uma regra que resguarde fraudes e viole outros preceitos constitucionais, como os acima mencionados.

3 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Como visto, as competências tributárias dos entes políticos não podem ser consideradas como regras constitucionais amplas e incondicionadas, sob pena de se recair em uma possível arbitrariedade do governo e olvidar o ideal democrático suscitado pela Constituição Federal de 1988. Tanto é assim que essa carta política cuidou de instituir uma série de diretrizes que enunciam fronteiras ao poder de tributar, seja protegendo valores caros à sociedade, seja resguardando direitos e garantias dos contribuintes.

As imunidades tributárias apresentam-se, dessa forma, como dispositivos constitucionais destinados a limitar o poder de tributar, abalizando a competência tributária, a fim de resguardar importantes princípios. No caso da imunidade dos templos de qualquer culto, almeja-se assegurar a liberdade de crença e de manifestação religiosa, bem como a laicidade do Estado.

Passadas essas considerações, é preciso ponderar que muitos indivíduos pugnam pelo fim da imunidade tributária, sobretudo da que protege as entidades religiosas. Isso vem ocorrendo essencialmente porque vários são os escândalos envolvendo instituições que, sob o pálio da fé, almejam o lucro e o enriquecimento de seus dirigentes, em detrimento da fé de seus seguidores.

Contudo, tal pleito de grande parcela da sociedade demanda uma análise mais acurada da questão, mormente porque o requerimento, por vezes, pauta-se em um sentimento de injustiça e desigualdade tributária, no qual os contribuintes se veem obrigados a serem solidários, arcando com pesada carga de tributos, enquanto algumas instituições religiosas, que deveriam ser solidárias em sua essência, enriquecem mais facilmente com a “ajuda” dessa exoneração.

Requer-se uma mudança do texto constitucional, a fim de extirpar o art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, sem, entretanto, buscar qual a intenção da norma imunizante e, mais, qual a sua natureza jurídica, se regra revogável ou se cláusula pétrea. É nessa ordem de ideias que se apresenta o presente capítulo, o qual analisará o posicionamento da doutrina sobre o assunto e culminará em um confronto entre a realidade que se apresenta no mundo dos fatos e os ideais de igualdade e justiça tributárias.

3.1 Imunidade tributária religiosa como cláusula pétrea

De início, para melhor entender o posicionamento daqueles que classificam as normas constitucionais imunizantes como cláusulas pétreas, faz-se imperativo esposar o que se entende por norma intangível, verificar o que ela protege e, a partir disso, enquadrar, em seu âmbito, as imunidades tributárias.

A Constituição Federal de 1988 é costumeiramente classificada como rígida, ou seja, seria um texto que contém dispositivos não facilmente alteráveis, exigindo-se, para tanto, um processo diferenciado e mais complexo do que aquele adotado para a modificação de leis ordinárias. Isso intenta conferir certa estabilidade à redação constitucional e preservar a sua essência. Nesse sentido, Paulo Bonavides⁵⁶:

Do sistema de Constituições rígidas resulta uma relativa imutabilidade do texto constitucional, a saber, uma certa estabilidade ou permanência que traduz até certo ponto o grau de certeza e solidez jurídica das instituições num determinado ordenamento estatal.

Ao se referir a uma relativa imutabilidade, não quis o constitucionalista dizer que a Carta Magna está alheia às mudanças que decorrem da evolução da sociedade, mas, sim, que o Texto Excelso não pode ser modificado pelo simples talento do legislador, enquanto representante do povo, sendo necessário um procedimento solene e intrincado para que alguma alteração seja aceita. Tanto é assim, que Bonavides explica logo em seguida⁵⁷:

A imutabilidade constitucional, tese absurda, colide com a vida, que é mudança, movimento, renovação, progresso, rotatividade. Adotá-la equivaleria a cerrar todos os caminhos à reforma pacífica do sistema político, entregando à revolução e ao golpe de Estado a solução das crises. A força e a violência, tomadas assim por árbitro das refregas constitucionais, fariam cedo o descrédito da lei fundamental.

Dessa forma, admitir uma constituição com texto imutável seria o mesmo que obliterar o progresso da humanidade, o que não seria facilmente aceito pelo povo, que, ao constatar divergências entre a realidade social e a redação constitucional, não teria mais segurança na Lei Maior e optaria, não de forma pacífica, por alterar e reformar o sistema político. Ou ainda, recorrer-se-ia sempre ao Poder Constituinte Originário, que é ilimitado e autônomo por natureza.

⁵⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.196.

⁵⁷ *Ibid.*, p.196-197.

Todavia, como exposto, não é classificada a CRFB/88 como imutável, mas, sim, como rígida, o que garante que seu texto poderá ser reformado ou revisto pelo Poder Constituinte derivado, desde que observados alguns limites impostos pela própria Constituição, com o fito de preservar a substância e identidade de seu conteúdo. Nesse sentido, Gilmar Mendes e Paulo Branco⁵⁸:

Se a reforma da Constituição tem por objetivo revitalizar a própria Constituição como um todo, é de se entender que a identidade básica do texto constitucional deve ser preservada, o que, por si só, já significa um limite à atividade de reforma.

Isto posto, verifica-se que a Lei Maior poderá ser alterada por meio de Emenda Constitucional ou através de Revisão Constitucional. Todavia, consigne-se que essa última hipótese não está mais disponível, tendo em vista a redação do artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁵⁹, que estabeleceu um lapso temporal de cinco anos, contados da promulgação da Constituição, para que seu texto fosse reexaminado.

Quanto à possibilidade de alteração por meio de emenda, tem-se como obrigatória a leitura do artigo 60 da CRFB/88⁶⁰, que precisa uma série de balizas à alteração do texto constitucional, senão vejamos:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
 I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
 II - do Presidente da República;
 III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
 § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
 § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
 § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
 § 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.

⁵⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 181.

⁵⁹ Art. 3º do ADCT: “A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral”.

⁶⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 de abril de 2017.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

Nota-se, pela leitura da norma supratranscrita, que existem limites circunstanciais, formais e materiais para que o texto constitucional possa ser alterado. Conquanto esse tema mereça ser minuciosamente estudado, não é objetivo deste trabalho debruçar-se sobre cada uma dessas fronteiras, mas apenas sobre as limitações materiais, ou seja, a respeito daquelas que enunciam matérias insuscetíveis de reformas que intentem aboli-las, porquanto é aí que a doutrina costuma inserir as imunidades tributárias.

Vê-se que o § 4º do art. 60 da CRFB/88 consagra as chamadas limitações materiais à emenda constitucional, mais conhecidas como “cláusulas pétreas”, ou seja, disposições que, como rochas, vivem imutáveis e intangíveis ao poder reformador. Isso porque se observa que conduzem princípios fundamentais ou regras que dão concretude a esses princípios. Sobre tais institutos, leciona Gilmar Mendes⁶¹:

As cláusulas pétreas, portanto, além de assegurarem a imutabilidade de certos valores, além de preservarem a identidade do projeto do constituinte originário, participam, elas próprias, como tais, também da essência inalterável desse projeto. [...] A cláusula pétrea não tem por meta preservar a redação de uma norma constitucional, antes, o significado mais profundo de obviar a ruptura com os princípios e estruturas essenciais da Constituição.

Quando o supramencionado constitucionalista enuncia que o principal objetivo de uma cláusula pétrea não é conservar o texto da norma constitucional, mas, sim, o seu conteúdo, ou ainda, a sua essência, ele quis também ensinar que tais institutos podem, sim, serem alvos de emendas constitucionais e podem, assim, serem “reformados”, desde que tal modificação não macule ou tente abolir os princípios e estruturas essenciais da Constituição; do contrário, a alteração deverá ocorrer no sentido de ampliar a proteção e dar maior efetividade aos assuntos constantes do art. 60, § 4º, da CRFB/88. Sobre o tema, Luís Roberto Barroso⁶²:

A locução tendente a abolir deve ser interpretada com equilíbrio. Por um lado, ela deve servir para que se impeça a erosão do conteúdo substantivo das cláusulas protegidas. De outra parte não deve prestar-se a ser uma

⁶¹ MENDES, *op. cit.*, p. 185.

⁶² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 199.

inútil muralha contra o vento da história, petrificando determinado *status quo*. A Constituição não pode abdicar da salvaguarda de sua própria identidade, assim como da preservação e promoção de valores e direitos fundamentais; mas não deve ter a pretensão de suprimir a deliberação majoritária legítima dos órgãos de representação popular, juridicizando além da conta o espaço próprio da política.

Pois bem, feitas essas observações, vê-se que o inciso IV, do § 4º, do supratranscrito art. 60, destina-se a proteger os direitos e garantias individuais da atuação do Poder Constituinte derivado, impedindo que seu labor culmine em emenda constitucional tendente a aboli-los. Barroso elaborou a seguinte definição: “Direito é a possibilidade de exercer poderes ou de exigir condutas. Garantias são instituições, condições materiais ou procedimentos colocados à disposição dos titulares dos direitos para promovê-los ou resguardá-los.”⁶³.

Em um primeiro momento, poder-se-ia dizer que os direitos protegidos pelo instituto da cláusula pétrea são aqueles constantes do art. 5º da CRFB/88, contudo, o Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Lei Maior, já decidiu que tal garantia abrange todo o conjunto de direitos constitucionais individuais dispostos ao longo do texto constitucional.

Trata-se do julgamento, em 15 de dezembro de 1993, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF⁶⁴, que restou sob a relatoria do Ministro Sydney Sanches. Aqui, o Pretório Excelso entendeu que o princípio da anterioridade tributária, constante do art. 150, III, “b”, da Carta Magna, é uma garantia individual do contribuinte e, como tal, inextirpável por meio de reforma (no caso, a Emenda Constitucional nº 03/93). Ou seja, considerou-se que um direito fora do rol disposto no art. 5º da Constituição pode ser assegurado pelo instituto da cláusula pétrea.

Nesse sentido, não seria outro o lugar reservado às normas imunizantes, que não aquele sob o pálio das cláusulas pétreas, uma vez que constituiriam legítimos direitos públicos subjetivos do contribuinte de não ser alvo de tributação. Regina Helena da Costa⁶⁵ ensina:

[...] quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. [...] No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge o seu grau máximo. Isto porque, as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício ao Poder

⁶³ *Ibid.*, p. 208.

⁶⁴ Supremo Tribunal Federal, ADI n.939/DF.

⁶⁵ COSTA, *op. cit.*, p. 75.

Constituinte Derivado.

Para a autora, as imunidades tributárias, classificadas como cláusulas pétreas, teriam como um de seus fundamentos a rigidez constitucional, que, ao estabelecer um processo legislativo mais intrincado para modificação do texto da Lei Maior, acabaria por transferir uma maior tutela a alguns assuntos lá dispostos.

Além disso, seria interessante observar quais as finalidades das imunidades tributárias. Como visto, o objetivo precípua foi o de resguardar valores caros à sociedade, como, no caso da imunidade religiosa, o direito à liberdade de crença e manifestação religiosa, bem como a laicidade do Estado.

A imunidade tributária seria, assim, um direito líquido e certo do contribuinte, que poderia exigir a abstenção do Fisco, no sentido de não tributá-lo se estiver enquadrado em uma das previsões constitucionais do art. 150, inciso VI. E mais. Diante de uma situação pretensamente imunizável, não poderia o Fisco simplesmente afastar a aplicação da Carta Magna, porquanto, como dito no capítulo anterior, seria necessário um processo em que fosse comprovado o não enquadramento do contribuinte na hipótese de desoneração fiscal, assegurando-se a ele o direito de defesa e o contraditório.

Ademais, para aqueles que entendem ter a norma imunizante natureza de cláusula pétrea, jamais se poderia admitir uma emenda constitucional que intentasse abolir ou mitigar as hipóteses dispostas no art. 150, inciso VI, da CRFB/88. Nesse sentido, posiciona-se Gilberto Frigo Junior⁶⁶:

[...] as imunidades, como direitos fundamentais, integram o núcleo rígido da Constituição Federal de 1988, são cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV), o que equivale a dizer que não são passíveis de serem objeto de proposta de Emenda Constitucional tendente a suprimi-las, que as sujeitem à efetiva possibilidade de destruição ou, ainda, de qualquer alteração que lhes toquem o núcleo fundamental, mitigando-lhes a sua eficácia, o que, convenhamos, seria o mesmo que extingui-las.

Ou seja, para o autor, as normas imunizantes se consubstanciarão em direitos fundamentais e, em assim sendo, estariam sob a proteção do art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna, o qual não permite propostas de reforma do texto constitucional que almejem abolir ou, pelo menos, diminuir a eficácia de tais garantias.

Marco Antônio Guimarães classifica as imunidades tributárias, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar, como direitos de defesa dos cidadãos

⁶⁶ FRIGO JUNIOR, Gilberto. **A Imunidade Tributária e os Direitos e Garantias Fundamentais do Contribuinte**. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel. *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 137.

que são destinatários dessas normas, sob o fundamento de que o poder de instituir tributos só poderia ser regularmente exercido se respeitasse tais direitos, sob pena de configurar-se o ato como inconstitucional e violador da liberdade e do patrimônio dos sujeitos imunes⁶⁷:

[...] em sendo direitos de defesa do cidadão, os direitos fundamentais impõem limites ao Poder Público, incluindo aí as limitações ao poder de tributar, já que a competência tributária só pode ser validamente exercida se e enquanto respeitar tais direitos. Tratam-se de verdadeiros direitos subjetivos públicos, oponíveis a qualquer instituição de tributos que não os leve em consideração, pois, se a imposição fiscal ocorrer em contrariedade ao catálogo de direitos fundamentais, por certo se submeterá a uma eventual invalidação com base no vício da inconstitucionalidade. [...] Logo, as limitações ao poder de tributar são direitos fundamentais de defesa do contribuinte frente ao poder fiscal do Estado, que lhe exigem uma atuação negativa; portanto, direitos fundamentais ditos de primeira geração, que garantem que a tributação seja exercida dentro dos moldes delineados pela Constituição, com base numa atividade negativa.

De fato, se a competência tributária dos entes federativos é restringida de um lado, de outro surge um direito fundamental aos cidadãos, pois, ao vedar a instituição de tributos em dadas hipóteses, a Constituição, ao mesmo tempo, quis dar aos contribuintes a expectativa de não serem indevidamente onerados.

Nesse sentido, José Wilson Ferreira Sobrinho⁶⁸ propõe que a norma imunizante teria dupla finalidade, a de delimitar a competência tributária e a de conferir ao imune o direito público subjetivo de não sofrer com a ação tributária dos entes políticos:

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir aos seus destinatários um direito público subjetivo, razão que permite a sua caracterização, no que diz respeito a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido.

Destaque-se que, para a maioria da doutrina, estando dentro dela nomes como Sacha Calmon Navarro⁶⁹, José Eduardo Soares de Melo⁷⁰, Pontes de

⁶⁷ GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias Enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 85-86.

⁶⁸ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996. p. 101-102.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005. p. 219.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**.

Miranda⁷¹, Ricardo Lobo Torres⁷², Regina Helena da Costa⁷³ e Roque Antônio Carrazza⁷⁴, as imunidades seriam, portanto, cláusulas pétreas, uma vez que protegeriam o contribuinte da imposição fiscal dos entes políticos tributantes, garantindo-lhe a liberdade necessária ao exercício de suas funções e protegendo o seu patrimônio de injustas investidas do Poder Público.

3.2 Imunidade tributária religiosa como norma constitucional revogável

Conquanto a maioria da doutrina entenda que as imunidades tributárias são cláusulas pétreas, por constituírem verdadeiros direitos fundamentais dos contribuintes frente ao poder de tributar dos entes políticos, existem opiniões em sentido diverso. Ou seja, existem posicionamentos, ainda que isolados, no sentido de que a norma imunizante é revogável por meio de emenda constitucional. É sobre tal percepção que este tópico se dedicará.

Como afirmado, é manifesta a opinião de que as imunidades tributárias (em geral, e não apenas a que resguarda as entidades religiosas) devem ser extintas por uma “questão de justiça”, sobretudo considerando as condições econômicas enfrentadas no país e a ameaça de aumento da carga tributária⁷⁵. É nessa ordem de ideias que Raul Haidar⁷⁶ toma partido.

Apresentando mais sua opinião, do que propriamente um posicionamento científico sobre o assunto, Haidar enuncia que o sistema tributário não pode admitir “privilégios”, razão pela qual as imunidades, assim consideradas, deveriam ser revistas, mormente considerando as suas utilizações para o cometimento de fraudes. O advogado colunista ressalta ainda que o princípio da igualdade deve guiar a tributação, ou, mais especificamente, cada indivíduo deve ser tributado segundo a sua capacidade contributiva, porquanto, se assim não ocorrer, estar-se-á

São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005. p. 187.

⁷¹ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1, de 1969**. t. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. p. 397.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 51-61.

⁷³ COSTA, *op. cit.* p. 84.

⁷⁴ CARRAZZA, *op. cit.* p. 815.

⁷⁵ Como já anteriormente mencionado, o inconformismo da população com a imunidade tributária religiosa se concretizou na Sugestão Legislativa nº 02/2015, a qual possui mais de 100 (cem) mil apoios de cidadãos.

⁷⁶ HAIDAR, Raul. **Extinção de Todas as Imunidades Tributárias é Questão de Justiça**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-abr-17/extincao-imunidades-tributarias-questao-justica>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

diante de flagrante injustiça tributária.

Contudo, o entendimento supracitado, como dito, possui mais um caráter opinativo, com forte inclinação ao que se ouve “nas ruas”, do que um caráter técnico, razão pela qual não pode ser considerado isoladamente, sem uma análise mais acurada da questão, máxime quando a maioria doutrinária apresenta diversa percepção sobre o assunto.

Cristiano Carvalho, porém, propõe uma postura científica a respeito da matéria, buscando não se inclinar a favor do contribuinte ou a favor do Estado fiscal, mas, sim, se basear por critérios objetivos e imparciais. Foi nessa perspectiva que, em 2005, esse tributarista redigiu e publicou o artigo intitulado “*São as Imunidades “Cláusulas Pétreas”?*”⁷⁷.

Adianta-se a resposta ao título referido acima. O autor considera que as competências tributárias não seriam cláusulas pétreas e, por conseguinte, as imunidades tributárias também não. Todavia, para atingir essa conclusão, Carvalho faz uma breve distinção entre “valores” e “limites objetivos” na Constituição, a qual será exposta nas próximas linhas.

Primeiramente, seria preciso consignar em que sentido é utilizada a palavra “objetivo”. Para o autor, a objetividade estaria presente na interpretação de um enunciado, que pode se apresentar mais ou menos preciso que outro. Se uma locução é menos objetiva, sua apreensão não seria unissonante, ou seja, uma mesma frase poderia ser interpretada de maneiras diferentes, possibilitando entendimentos vagos ou ambíguos sobre um mesmo assunto. Por outro lado, se um enunciado é mais objetivo, pressupõe-se que existe um relativo acordo de sentido entre os utentes da linguagem.

Transportando tal entendimento para a leitura constitucional, Carvalho afirma que a Lei Maior possui dispositivos que apresentam “puros valores”, os quais, por serem menos precisos, são extremamente subjetivos em sua interpretação, e que enunciam “limites objetivos”, cuja aplicação é muito mais precisa, devido a sua alta carga de objetividade. Dentro da primeira classificação poder-se-iam inserir os princípios da isonomia, da segurança jurídica, entre outros que apresentam elevada dificuldade de definição equânime entre seus intérpretes. Já na segunda

⁷⁷ CARVALHO, Cristiano. **São as Imunidades “Cláusulas Pétreas”?**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (coord.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora. 2005.

classificação estariam presentes os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade e outros que são mais facilmente verificáveis. Para melhor compreensão do exposto, vejamos os ensinamentos *in verbis*:

[...] verifica-se que os princípios de valor contêm a característica da incomensurabilidade. Por serem puros valores não são passíveis de mensuração, daí a dificuldade, principalmente em relação a normas jurídicas, de acordo exegético. Ainda que seja relativamente simples a compreensão (ou ao menos a sua definição extensional) de valores tais como a honestidade, a utilidade, a beleza, etc., não existe uma escala de medida para apurar o quanto um sujeito é mais honesto do que outro, o quanto é mais útil ou mais belo. Na interpretação de um dispositivo normativo envolvendo valores, a controvérsia sempre ocorrerá. Os enunciados que são limites objetivos não por serem valores, são passíveis de verificação precisa quanto à sua aplicação. Princípios como a 1) legalidade, a 2) irretroatividade e a 3) anterioridade são facilmente verificáveis: 1) basta verificar o diploma que introduz a norma no ordenamento. 2) basta verificar o alcance das normas no tempo. 3) basta verificar a vigência disposta no ato normativo.⁷⁸

Dessa forma, o tributarista conclui que os limites objetivos são necessários à realização dos valores constitucionais, ou seja, são instrumentos que possibilitam a concretização e preservação desses princípios que são classificados como de “puro valor”. Nesse sentido, por exemplo, o postulado da legalidade resguardaria a segurança jurídica.

De mais a mais, se um princípio é classificado como de “puro valor” e outro como um “limite objetivo”, e se esse último destina-se a servir de escudo para assegurar a efetividade do primeiro, não há que se falar em confusão entre eles: um é valor e outro é instrumento de proteção deste valor.

As regras de competência seriam, portanto, limites objetivos, pois se destinariam à proteção da legalidade necessária ao Direito Público, o qual se orienta pela máxima “tudo aquilo que não for expressamente permitido é proibido”. Se a legalidade, como dito, resguarda a segurança jurídica, que é “puro valor”, não restariam dúvidas em assim classificar as normas constitucionais que dispõem sobre as competências tributárias:

Note-se que os princípios implicam-se mutuamente. O princípio ontológico do direito público determina não somente a explicitude e objetividade das regras de competência como também serve como limite para atender os valores da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito. Outrossim, as regras de competência são também limites objetivos.⁷⁹

Expostas essas premissas, Carvalho propõe o seguinte questionamento:

⁷⁸ *Ibid.*, p. 81.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 82.

seriam os limites objetivos cláusulas pétreas? E, para tanto, responde que depende de qual limite se está analisando. Para ele, os direitos e garantias individuais dispostos no art. 5º da Carta Magna tem natureza de valores e de limites objetivos, no momento que resguardam liberdades individuais, esses que são valores constitucionais supremos. Assim, os “puros valores” e direitos seriam alcançados direta e imediatamente através dos limites objetivos da legalidade, do contraditório, entre outros. Contudo, o tributarista salienta que inexistente um “direito fundamental em não ser tributado”:

O constituinte ao criar os direitos individuais elegeu como tais puros valores e também limites objetivos, colocando ambos como matérias indisponíveis para o poder constituinte derivado. *Todavia, é bom frisar, não existe um direito fundamental em não se tributado.*⁸⁰

Isso porque os direitos individuais são restrições que o ordenamento impõe ao Estado, esse que tem como uma de suas funções a elaboração de normas jurídicas. Desse modo, os destinatários dos princípios dispostos na Lei Maior não seriam os cidadãos, mas o Estado.

Se os tributos são cobrados para atingir as finalidades estatais, sendo uma delas a preservação da ordem social e, conseqüentemente, da liberdade, não existiria um direito de não ser tributado, mas, sim, um “*preço social que pagamos pela nossa proteção a nossa liberdade*”.

A tributação, assim, se mostraria legítima. Contudo, não por isso se manifestaria como ampla e irrestrita, pois a forma como é exercida deve ser limitada para evitar arbitrariedades ou excessos, e aí que entram os direitos e garantias fundamentais e os princípios constitucionais tributários, como uma forma do sistema jurídico corrigir eventuais desvios de finalidade, representados, por exemplo, por uma tributação ilegal ou confiscatória.

Portanto, para evitar o indevido exercício do poder e resguardar o Estado Democrático de Direito, a Carta Magna selecionou matérias “inabólveis” por meio de emenda constitucional, dentre as quais não se encontra a competência tributária, que, não é pelo fato de estarem insertas no texto constitucional que podem ser consideradas como cláusulas pétreas. Do contrário, são apenas disposições que conferem aos entes políticos a possibilidade de instituir tributos, de modo que poderiam, sim, serem alteradas, reformadas ou modificadas, desde que tal alteração

⁸⁰ *Ibid.*, p. 82.

respeitasse e não ferisse diretamente um postulado irrevogável:

As regras para criação de tributos, ou competências tributárias, encontram-se todas enunciadas na Carta Maior. Mas nem por isso são elas próprias “cláusulas pétreas”. O *modus* como esse processo de criação de normas tributárias pode ser alterado por Emenda, desde, obviamente, que essa alteração não fira o disposto no art. 60, § 4º. Se, todavia, uma Emenda Constitucional for criada, modificando alguma competência tributária e essa alteração resultar em violação a alguma cláusula pétrea, caberá ao próprio sistema, se provocado, a expulsar essa norma. [...] as competências em si mesmas não são cláusulas pétreas, mas meramente a faculdade atribuída aos entes federados para que instituíam tributos.⁸¹

Em seguida, estabelecido que as regras de competência são limites objetivos e não são cláusulas pétreas, Cristiano Carvalho passa à análise das normas imunizantes propriamente ditas. Para tanto, primeiro as conceitua como “*situações às quais os entes federativos são incompetentes para instituir tributos*” ou “*proibições à instituição de tributos em determinadas situações previstas pelo Diploma Maior*”. Ou seja, o autor classifica as imunidades tributárias como regras de competência, essas que têm como destinatário o Estado, o qual só atua quando existe previsão legal para tanto, a fim de que seja privilegiada a segurança jurídica.

Ora, se as imunidades são regras de competência e se essas são limites objetivos que não se confundem com os valores que procuram resguardar e não se classificam como normas irrevogáveis, não se poderia chegar a outra conclusão, senão a de que as imunidades tributárias poderiam, sim, ser alvo de emenda constitucional que intentasse extingui-las, sem que isso viesse a violar um valor protegido pelos incisos do art. 60, § 4º, da Lei Maior:

Não há necessária relação direta entre um limite objetivo e o valor que ele busca alcançar. Por exemplo, uma Emenda pode alterar um limite objetivo sem que o valor por trás dele seja abolido. [...]

A partir dessas premissas, se considerarmos que as competências não são cláusulas pétreas, por conseguinte, também não o são as imunidades. Insistimos, a tributação em si mesma em nada fere quaisquer cláusulas pétreas; o que eventualmente poderá violar os valores fundamentais da Constituição é a forma como essa tributação venha a ser exercida. Os princípios constitucionais têm a função justamente de evitar abusos por parte do Estado.

Insistindo nesse ponto, por serem também regras de competência. As imunidades são limites objetivos, cujo fim é alcançar e salvaguardar valores constitucionais, mas que não se confundem com eles.⁸²

Assim, para o autor, não há que se falar em confusão entre a imunidade das entidades religiosas, por exemplo, e o direito à liberdade de crença e a laicidade

⁸¹ *Ibid.*, p. 84.

⁸² *Ibid.*, p. 86.

do Estado, de modo que, caso essa norma fosse revogada, não obrigatoriamente se constataria uma violação ao referido direito individual. Para isso, seria necessário que a tributação eventualmente instituída fosse abusiva, ilegal ou confiscatória. O que não se permite é abolir o princípio propriamente dito, sob pena de ferir a disposição do art. 60, § 4º, do diploma constitucional.

Todavia, conquanto Carvalho entenda dessa forma, ele pondera a existência de apenas uma imunidade tributária que se classifica como cláusula pétrea, qual seja, a imunidade recíproca, disposta no art. 150, inciso VI, alínea “a” da CRFB/88, a qual veda que os entes federativos instituem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. Isso porque o limite objetivo da norma é assegurar o pacto federativo e a autonomia das pessoas políticas e, se eventual emenda constitucional viesse a revogar tal disposição, esses valores seriam diretamente afetados, porquanto a tributação imediatamente macularia a estrutura federativa, ainda que não apresentasse nenhum vício em seu exercício, tendo em vista que deixaria de existir uma relação simétrica para passar a existir uma relação de subordinação entre os entes políticos.

A imunidade recíproca, ao contrário das demais imunidades, é cláusula pétrea. Pelo prisma estático da Constituição, a imunidade recíproca é um enunciado formador, junto com diversos outros, do pacto federativo. A autonomia da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, as competências respectivas, juntamente com a imunidade recíproca, são enunciados que delineiam a estrutura da Federação brasileira.

Se uma Emenda Constitucional revogasse a imunidade recíproca, o pacto federativo seria diretamente afetado. Nesse caso, a tributação em si mesma é violadora da estrutura federativa. No momento em que os entes federativos passassem a tributar-se uns aos outros, a relação de igualdade, na linguagem pragmática, relação de simetria, passaria a ser uma relação de complementaridade, que significa subordinação. Sempre que uma pessoa política de direito constitucional interno fosse sujeito passivo em relação à outra pessoa política, estaria numa relação de dominação.⁸³

Já no caso específico da imunidade tributária religiosa, Carvalho não faz exceção, considerando que essa não se configura como cláusula pétrea, uma vez que a liberdade religiosa, decorrente do princípio da livre manifestação de pensamento, não seria violada caso os templos fossem tributados, salvo se tal tributação fosse, como dito alhures, abusiva, ilegal ou confiscatória. Dessa forma, não haveria que se falar em impossibilidade de revogação dessa disposição constitucional por eventual emenda⁸⁴.

⁸³ *Ibid.*, p. 88.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 89.

É louvável a argumentação e a linha de raciocínio elaborada pelo autor acima examinado, sobretudo se considerado que o presente assunto não é alvo de uma análise mais acurada e que a questão é frequentemente tratada sob o mero enfoque da igualdade e justiça tributárias, ora pendendo a favor do Estado fiscal, ora a favor dos contribuintes. O debate é amplo e Carvalho prestou grande auxílio ao estudar o tema exclusivamente sob o viés científico.

Contudo, nesta pesquisa, entende-se que as imunidades tributárias são, sim, cláusulas pétreas e não devem ser classificadas como meros instrumentos de proteção dos valores assegurados por elas, mas como verdadeiros direitos do contribuinte. Explica-se. Como visto, os direitos individuais não estão circunscritos apenas ao âmbito do artigo 5º da Carta Magna; eles estão dispostos ao longo de todo o texto constitucional e merecem, da mesma forma, a proteção do art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB/88. E, se um direito, na dicção já examinada de Luís Roberto Barroso, é a faculdade de alguém exigir uma determinada conduta, não há como não considerar que as imunidades tributárias são autênticos direitos.

As normas imunizantes são decorrências dos valores que buscam assegurar. É como se a Constituição esmiuçasse os seus sentidos e melhor explicasse como proteger o pacto federativo, a liberdade de culto, a liberdade de expressão, etc. Ao imunizar, delimitando a competência tributária dos entes políticos, o diploma constitucional gera um dever do Estado de se abster de instituir tributos sobre determinados fatos, situações, bens ou pessoas, bem como, em virtude disso, faz nascer um direito do contribuinte, de não se ver onerado.

Existe, sim, esse direito de não ser tributado, no momento em que as regras imunizantes criam a legítima expectativa naqueles que se enquadram em suas disposições, podendo eles exigir uma determinada conduta negativa por parte do Estado fiscal, que é a de não tributá-los.

E ainda que as imunidades sejam consideradas como instrumentos, é patente a sua ligação direta e imediata com os valores que pretendem assegurar, de tal modo que, possibilitar a sua retirada por meio de emenda constitucional seria o mesmo que colocar em risco de extinção e fragilidade esses princípios. Mesmo que tais normas fossem extirpadas e não se verificasse, no mesmo instante, o fim da liberdade religiosa, por exemplo, tal valor restaria seriamente ameaçado e vulnerável, o que não se pode admitir, porquanto a Constituição é bem clara ao enfatizar que não serão nem sequer alvo de deliberação as propostas de emendas

constitucionais que simplesmente tendam, inclinem-se, propendam, aproximem-se, conduzam à abolição dos direitos e garantias fundamentais, enquanto integrantes da identidade constitucional e, assim, de seu núcleo intangível.

Ademais, não fazer uma ligação direta entre o fim da imunidade tributária e a violação do princípio que ela busca resguardar é ver a questão fora da realidade, pois é sabido que a tributação pode ser usada como meio de opressão, sobretudo daquilo que seja considerado minoria ou esteja em dissonância com os interesses Estatais. Se se aceitasse que o valor só seria atingido se a forma como a tributação é exercida fosse ilegal, abusiva ou confiscatória, e não com o “simples” fim da imunidade, poder-se-ia cogitar da instituição de tributos, dentro de parâmetros legais, apenas sobre uma determinada entidade religiosa, por exemplo, sem que a tributação, em si, fosse abusiva ou confiscatória. E conferir desoneração fiscal a uma determinada crença e obrigar outra ao pagamento de tributos é ferir de morte a intenção constitucional e a laicidade estatal.

3.3 Realidade fática em confronto com os princípios da igualdade e justiça tributárias

Muito embora a argumentação e a linha de raciocínio apresentadas por Cristiano Carvalho pudessem servir para fundamentar os pedidos de revogação da imunidade tributária religiosa, é certo que grande parcela da sociedade pauta-se, em verdade, no confronto da norma imunizante com os princípios da igualdade e da justiça tributárias. Para tais pessoas, como o advogado tributarista supramencionado, Raul Haidar, as condições econômicas enfrentadas pelo país, com a ameaça de aumento da carga tributária, fazem com que as regras do art. 150, inciso VI, da CRFB/88, não mais se justifiquem, sobretudo porque se consubstanciariam em privilégios fiscais, o que não se poderia admitir em uma sociedade que prima pela isonomia e justiça.

Ao pedir a extinção das “benesses” constitucionais, o causídico acima também destaca a sua utilização indevida e desviada, ou seja, salienta o fato de que as imunidades, sobretudo a conferida às entidades religiosas, estão sendo utilizadas não para concretizar os valores que se buscam proteger, mas para cometer fraudes

e evasão fiscal⁸⁵.

De fato, é inegável a existência de fraudes. Especificamente no caso da imunidade tributária dos templos religiosos, muitas são as notícias sobre lavagem de dinheiro, sonegação e estelionato. Diversos são os escândalos: quadrilha que, em conluio com servidores da fiscalização tributária, criou uma Igreja, que só existia “no papel” e não possuía qualquer fiel, com o fito de sonegar impostos e abrigar recursos de procedência criminosa⁸⁶; grande e famosa entidade religiosa que adquiriu mais de seis mil CDs sem recolher o ICMS devido⁸⁷; pastores que omitiram mais de seis milhões de reais; confusão patrimonial entre os bens da Igreja e os bens dos seus dirigentes; instituição religiosa que adquiriu veículo de luxo⁸⁸; ex-deputado federal que realizava, em conjunto com sua esposa, empréstimos fraudulentos a uma Igreja, com o objetivo de sonegar tributos⁸⁹; ex-senador que se utilizou de Igreja para movimentar dinheiro fruto de propina de empreiteiras, entre outros⁹⁰.

Todos esses acontecimentos motivam o pleito de parcela da sociedade, no sentido de extirpar a imunidade tributária religiosa do texto constitucional. Tal movimento é tão forte que o Senado Federal, no começo deste ano de 2017, passou a analisar a Sugestão Legislativa nº 02 de 2015⁹¹, que propõe justamente a revogação da norma imunizante conferida aos templos de qualquer culto. Esse instrumento do cidadão funciona da seguinte forma: é oferecida uma ideia no portal “E-Cidadania”; se essa alcançar pelo menos 20.000 (vinte mil) apoios de outros

⁸⁵ HAIDAR, Raul. **O Fim da Imunidade Tributária das Igrejas é Urgente**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-19/justica-tributaria-fim-imunidade-tributaria-igrejas-urgente>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

⁸⁶ QUADRILHA criou Igreja em São Paulo para sonegar impostos e lavar dinheiro. **Estadão**, São Paulo, 01 nov. 2012. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,quadrilha-criou-igreja-em-sao-paulo-para-sonegar-impostos-e-lavar-dinheiro-imp-,954195>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

⁸⁷ JUSTIÇA condena Igreja Universal do Reino de Deus por sonegação de impostos. **Gospel Mais**, Curitiba, 21 fev. 2014. Disponível em: <<https://noticias.gospelmais.com.br/justica-condena-universal-sonegacao-impostos-65339.html>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

⁸⁸ PASTOR é condenado por sonegação em Maringá. **Tribuna**, Curitiba, 01 abr. 2005. Disponível em: <<http://www.tribunapr.com.br/noticias/parana/pastor-e-condenado-por-sonegacao-em-maringa/>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

⁸⁹ IGREJA está envolvida na lavagem de dinheiro praticada por Cunha. **Blasting News**, São Paulo, 20 out. 2016. Disponível em: <<http://br.blastingnews.com/politica/2016/10/igreja-esta-envolvida-na-lavagem-de-dinheiro-praticada-por-cunha-001198271.html>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

⁹⁰ GIM Argello usou até igreja para movimentar parte da propina de R\$ 5,3 milhões, diz MPF. **O Globo**, Rio de Janeiro, 12 abr. 2016. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/gim-argello-usou-ate-igreja-para-movimentar-parte-da-propina-de-53-milhoes-diz-mpf-19065222>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

⁹¹ HELMER, Gisele. **Sugestão Legislativa nº 02/2015**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>>. Acesso em: 25 de abril de 2017.

internautas, se transformará em uma sugestão legislativa, a qual será encaminhada à Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa e será analisada por um senador relator; se a sugestão for aprovada, transformar-se-á em Projeto de Lei do Senado ⁹².

No caso da Sugestão Legislativa nº 02 de 2015, elaborada pela cidadã Gisele Helmer, houve o apoio, até 25 de abril de 2017, de 115.533 (cento e quinze mil e quinhentos e trinta e três) internautas, número expressivo e que certamente nem chega a tocar a real quantidade de pessoas que pensam no mesmo sentido, seja porque não sabem desse instrumento de participação, seja porque não tem acesso aos meios eletrônicos, ou mesmo porque tal fato não foi amplamente divulgado.

Enfim, lavagem de dinheiro, sonegação fiscal, estelionato, enriquecimento ilícito, abrigo de recursos de origem criminosa são crimes comumente praticados pelo indevido uso da imunidade tributária religiosa. Não se busca, aqui, negar tais ocorrências. Todavia, faz-se imperativo propor alguns questionamentos: será que o desvio de finalidade cometido por algumas instituições ou alguns dirigentes é capaz de atacar o todo, fulminando a norma imunizante? Será que os escândalos evidenciados pela mídia justificam a revogação dessa regra constitucional? E mais, será que existe, de fato, um confronto entre a imunidade tributária religiosa e os postulados da igualdade e da justiça tributárias?

Para responder tais questionamentos, primeiramente é preciso definir o que se entende pelos princípios acima enunciados.

Não há como considerar a isonomia e não pensar na célebre frase de Rui Barbosa: "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam."⁹³. Transportando tal ensinamento para o Direito Tributário, igualdade nada mais seria do que buscar cobrar os tributos de maneira igual entre os contribuintes que estejam em condições iguais. Tanto é assim que o artigo 150, inciso II, da CRFB/88 enuncia ser vedado aos entes políticos: "instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]".

Tal postulado nada mais é do que uma garantia do cidadão contra

⁹² Para indicar uma ideia, conferir as já formuladas e saber como ocorre o seu trâmite, basta acessar o sítio eletrônico do "E-Cidadania", qual seja, <<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/principalideia>>.

⁹³ BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1999. p. 26.

possíveis arbitrariedades do Estado, o qual poderia decidir por privilegiar determinadas pessoas em detrimento de outras, impondo sob estas últimas uma pesada carga tributária. Ou seja, a isonomia tributária visa a impedir favoritismos por meio da tributação. Luciano Amaro⁹⁴ disserta sobre o tema:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeito ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não poderá diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal. [...]

Mas há um segundo aspecto a ser analisado, no qual o princípio se dirige ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. [...] Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.

Para o supracitado autor, devem ser tratados igualmente aqueles que tenham igual capacidade de contribuir para o Estado fiscal, e desigualmente aqueles que demonstrem possuírem diferentes riquezas e, portanto, diferente capacidade contributiva. Outrossim, Amaro salienta a importância de desassemelhar para resguardar valores constitucionais.

Hugo de Brito Machado⁹⁵, no mesmo sentido, assim doutrina:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais.

O tributarista acima reconhece a existência natural de desigualdades entre as pessoas, razão pela qual a lei deve estabelecer válidos critérios de discriminação entre elas. A dificuldade estaria justamente em saber se esses parâmetros utilizados pelo legislador lesam o princípio da isonomia ou se, do contrário, o concretizam.

Intrínseca à ideia de igualdade, apresenta-se a justiça tributária, a qual procura distribuir, de maneira equânime, o ônus que representa o pagamento do tributo. Dessa forma, uma tributação justa é uma tributação que exige mais de quem pode contribuir mais, olhando a necessidades Estatais, sem, contudo, descuidar da proteção que se deve conferir aos cidadãos. Ou seja, só haverá justiça tributária se houver isonomia entre os contribuintes e proporcionalidade, esta que se mostra presente quando observado o postulado da capacidade contributiva. Sobre o tema,

⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. p. 135.

⁹⁵ MACHADO, *op. cit.*, p. 51.

dispõe Humberto Ávila⁹⁶:

O critério da justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º). Qualquer afastamento desse direito preliminar de igual tratamento (art. 5º) deve ser fundamentado, caso contrário, o próprio significado fundamental do princípio da capacidade contributiva será afastado (art. 1º e 5º).

Assim, para que se concretize a justiça no âmbito do Direito Tributário, seria sempre imperativa a análise da capacidade contributiva em cada caso de possível exação, devendo toda exceção ser devidamente embasada.

Expostas essas premissas, tem-se que uma tributação justa e isonômica é aquela que incide igualmente sobre todos os contribuintes que estiverem em iguais condições, ou ainda, que apresentarem a mesma capacidade contributiva, e desigualmente sobre aqueles que estiverem em situação de desigualdade.

A lógica de quem afirma que a imunidade tributária religiosa deve ser extirpada do ordenamento jurídico é a seguinte: um cidadão, que, por vezes, não possui vasto patrimônio, deve arcar compulsoriamente com uma pesada carga tributária, enquanto vultosos templos, os quais, em tese, possuiriam alta capacidade contributiva, são desonerados do pagamento de impostos. Diz-se que as entidades estão ricas à custa da fé de seus seguidores, enriquecem seus dirigentes e, muito frequentemente, utilizam-se da norma imunizante para cometer fraudes. Nesse raciocínio, não se vê tal regra constitucional de outra forma, senão como um privilégio, um presente injusto do Estado às instituições religiosas. Contudo, há de ser frisado aqui que as imunidades estão longe de serem benesses estatais.

Como já salientado algumas vezes, as normas imunizantes possuem nobre intenção, qual seja, assegurar valores considerados caros à sociedade, esses que são estimados em razão de protegerem, sobretudo, a liberdade, em várias de suas manifestações, algo que, para um povo que sofreu anos sob o domínio de um governo ditatorial, foi tido como primordial no momento constituinte. É certo que, ocasionalmente, a finalidade dessas regras constitucionais não é alcançada, todavia, isso não pode pautar o pedido de revogação de qualquer das imunidades tributárias através do Poder Constituinte derivado, ainda que isso fosse possível, já que, a rigor, essas se consubstanciam em cláusulas pétreas.

A imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto é uma

⁹⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42 de 19.12.03. São Paulo: Editora Saraiva, 2004. p. 339.

proteção fiscal pensada para resguardar a liberdade de crença e manifestação religiosa, bem como a laicidade estatal. Tais valores, assim como prega Luciano Amaro, são suficientes para justificar a discriminação entre as entidades religiosas e os cidadãos contribuintes. Se fossem permitidas investidas tributárias em face das Igrejas e templos, que, em regra, possuem escassos recursos, poder-se-iam ferir os referidos princípios, porquanto os entes políticos teriam a faculdade de perseguir aquelas instituições que entendessem inconvenientes, provavelmente as de expressão minoritária na sociedade, e apadrinhar aquelas que estivessem de acordo com seus interesses.

Nessa ordem de ideias, disserta Marco Antônio Guimarães:

[...] não se pode invalidar ou afastar as imunidades sob o argumento de que estas não atendem aos valores que justificam a sua inserção no texto constitucional; considera-se que esta discussão tem relevância tão somente quando o Poder Constituinte é exercido, em vista de ser ele o titular da soberania popular, cabendo-lhe escolher o feixe de valores pré-existentes que reputa como supremos para a sociedade, dentro dos limites impostos pelo contexto social, de tal sorte que não compete ao Poder Judiciário e ao legislador infraconstitucional essa prerrogativa, mas apenas a de efetivá-los.⁹⁷

[...] Considerando os valores esposados na opção política pela imunidade, ressalta-se serem eles que justificam a desoneração tributária, de forma que não se pode falar em ofensa ao princípio da isonomia, condicionador este da solidariedade social que deve inspirar o custeio das despesas públicas por meio do princípio da generalidade da tributação. Mesmo porque, a atual consciência jurídica não mais permitiria excepcionar alguém ou alguma situação do alcance fiscal por simples benesse ou puro privilégio. Ao contrário, quando o legislador constituinte selecionou determinada situação econômica a fim de desonerá-las do dever geral de contribuir, fê-lo visando a realizar valores outros superiores à eventual receita tributária abdicada. Ou seja, as imunidades tributárias buscam, por meio de uma discriminação ativa, realizar os valores escolhidos pela própria sociedade no momento constituinte.⁹⁸

Assim, os valores constitucionais assegurados pela imunidade tributária religiosa, que, ressalte-se, foram escolhidos pelo legislador constituinte originário enquanto representante do povo, são legitimadores do estabelecimento de uma norma que discrimina positivamente os templos e desobriga-os do pagamento de impostos.

É forçoso destacar, também, que as imunidades tributárias não devem obediência ao princípio da capacidade contributiva, esse que, como visto, pretende alcançar a justiça tributária através da maior oneração daqueles que possuem uma maior quantidade de riquezas. Isso porque a norma imunizante é prevista para

⁹⁷ GUIMARÃES, *op. cit.*, p. 56.

⁹⁸ GUIMARÃES, *op. cit.*, p. 61.

assegurar valores sociais e políticos, de modo que incidirá tão logo se constate a sua ocorrência no mundo fático, independentemente da verificação do maior ou menor potencial para pagar encargos.

Ademais disso, conquanto a prática espiritual desempenhada pelas instituições religiosas já seja extremamente relevante, uma vez que propaga a ideia da paz e da harmonia entre os indivíduos e promove a diminuição da violência, frequentemente, aqueles que pedem o fim da imunidade tributária religiosa deixam de considerar as atividades sociais desenvolvidas por algumas Igrejas. Existem, de fato, fraudes; porém, existem, sim, aquelas instituições religiosas que, através de suas pregações e projetos, ajudam para o desenvolvimento individual e coletivo. Tratam-se, aqui, de creches, atendimentos médicos, odontológicos e psicológicos, auxílio aos dependentes químicos, incentivo à cultura através da música, amparo aos moradores de rua, doação de alimentos, entre outros serviços que são custeados com a renda obtida pelas entidades religiosas, seja por doações, ofertas, dízimos, venda de objetos religiosos ou, até mesmo, aplicações financeiras.

Se o patrimônio das entidades eclesiais fosse onerado pela pesada carga tributária referente aos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, certamente tais atividades sociais restariam comprometidas, especialmente no caso daquelas instituições de menor tamanho, que lutam para sobreviver frente ao domínio de grandes templos. E não há como negar a importância dos projetos desenvolvidos por essas instituições de adoração, que, ao exercê-los, ocupam um lugar que o Estado, por vezes, mostra-se ineficiente ou omissor. Evidencia-se, dessa forma, mais uma razão pela qual as imunidades tributárias não podem ser consideradas como privilégios odiosos.

Ives Gandra, nessa mesma toada, reconhece que a imunidade foi prevista não como um privilégio, mas como um direito que visa a proteger os valores que o constituinte considerou fundamentais e que estimula os cidadãos a colaborarem com o Estado, o qual deveria atuar mais eficientemente em áreas como a saúde e educação, mas não o faz a contento:

E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar? [...] É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social, etc. Por esta razão, sabidamente o constituinte, conhecendo a natureza humana

dos detentores do poder, na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que faça o que o Estado deveria fazer e não faz, como ocorre nas áreas da educação e da saúde, em que o sistema privado é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo graus ou nos hospitais particulares.

As imunidades tributárias, neste caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um “favor” que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, um “favor” que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem apenas de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e não fez.⁹⁹

Gandra foi preciso em sua colocação. Se as imunidades tributárias são essenciais à salvaguarda de liberdades do cidadão, consubstanciando-se em garantias desse em face das investidas estatais, não há como considerá-las favoritismos indevidos, sobretudo quando se pesa o retorno fornecido pelas entidades imunes, que colaboram com as atividades de competência dos diversos entes políticos.

Desse modo, estabelecido o porquê de a imunidade tributária religiosa não ser um privilégio ou regalia e, conseqüentemente, não ofender os princípios da isonomia e da justiça tributárias, porquanto os valores sociais e políticos que visa proteger são bastantes para legitimar a desoneração fiscal, e demonstrado que tal regra constitucional consubstancia-se em verdadeira cláusula pétrea, irrevogável pelo poder constituinte derivado, vê-se que não há irregularidade na sua previsão. A irregularidade pode evidenciar-se na interpretação extremamente extensiva que comumente é empregada pelos tribunais pátrios.

Os escândalos supracitados, conquanto não sejam a regra da maioria das instituições religiosas, não podem ser desconsiderados no momento da interpretação do texto constitucional, pois, um aplicador da lei que não considera o contexto e as particularidades do caso concreto, não labora corretamente, ao contrário, revela-se míope em seu exercício, porquanto o Direito deve estar atento às transformações ocorridas na sociedade. É nesse sentido que disserta Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

[...] pouco vale defender uma interpretação quando se constata que a norma dela decorrente é incompatível com as peculiaridades históricas do próprio ordenamento e com a evolução jurídica ou social, porque impede que o

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. **Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. Rio de Janeiro, n. 13 e 14, p. 156, 1998. Disponível em: <<http://www.ablj.org.br/revistas/revista13e14/revista13e14%20%20IVES%20GANDRA%20DA%20SILVA%20MARTINS%20%E2%80%93%20Imunidades%20tribut%C3%A1rias.pdf>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

texto seja aplicável a realidade já diferente, às vezes criando situação conflitante com os valores que inspiraram a sua elaboração.¹⁰⁰

Para a autora, o texto constitucional não deve ser alterado ordinariamente, sob pena de desequilibrar “o disciplinamento das relações, no que tange aos seus aspectos mais importantes e fundamentais”¹⁰¹. Isso não implicaria em imutabilidade da redação da Lei Maior, porquanto existiria a possibilidade de modificação da interpretação das palavras nela constantes, o que se mostraria imprescindível, pois o tempo altera as circunstâncias e, deixar de atualizar o sentido das palavras empregadas, resultaria em abandono da Carta Magna.

Ademais, se a imunidade tributária religiosa visa a proteger determinados princípios, é indiscutível que a sua interpretação deverá observar se esse objetivo está sendo alcançado, ou não, e se existe algum impacto negativo sobre outros valores igualmente caros à Constituição Federal.

O fato de a desoneração fiscal incidir, por vezes, sobre situações inimagináveis quando se faz uma primeira leitura da norma constitucional, como será visto no próximo capítulo, fomenta a possibilidade de criação de instituições religiosas que visem somente à evasão fiscal ou ao cometimento de outros crimes, como o estelionato e a lavagem de dinheiro. Com isso, crescerá, conseqüentemente, a insatisfação popular com a regra imunizante. Essa é a razão pela qual o contexto fático em que se insere a norma deve ser sopesado no momento em que o aplicador do direito atua.

Para ajudar nesse sentido, entende-se que a imunidade tributária religiosa, assim como todas as demais, deve receber uma interpretação teleológica, ou ainda, compreende-se que, para corretamente delimitar o sentido e o alcance da norma, é preciso que seja realizada uma apreciação quanto ao fim por ela pretendido. Assim, no caso da regra contida no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, ao buscar uma resposta sobre quando é possível aplicar ou não essa hipótese de desoneração fiscal, é imperativo ponderar se a liberdade de crença e manifestação religiosa, bem como a laicidade estatal estão sendo, ou não, alcançadas. Se o retorno for positivo, é possível, em um primeiro momento, cogitar do seu emprego no caso concreto; contudo, ainda assim, é necessário examinar se

¹⁰⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 11.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 132-133.

a aplicação não vai de encontro a outros princípios constitucionais, tão relevantes quanto os que a norma imunizante pretende garantir, tais como a livre concorrência, a igualdade, entre outros.

No sentido do acima exposto, Roque Antônio Carrazza¹⁰² entende que as regras de imunidade tributária devem ser interpretadas teleologicamente, pois adotar uma interpretação restritiva poderia obstaculizar o alcance de suas finalidades essenciais, ou ainda, das liberdades consideradas relevantes pelo constituinte originário. Além disso, como as normas imunizantes são regras de competência, cabe aplicar a lição de Raquel Machado, no sentido de que sua interpretação deve considerar não apenas os escopos almejados, mas também o histórico de elaboração, o contexto e outras normas do sistema constitucional tributário:

No caso específico do texto constitucional que veicula regra de competência tributária, essa parte do contexto relevante na obtenção de seu sentido é determinada, como explicado anteriormente, pelo histórico que culminou com sua elaboração, pelas demais disposições normativas constantes do sistema constitucional tributário e pelas finalidades que se quiserem alcançar com elas.¹⁰³

A autora ainda salienta que “as consequências de uma interpretação devem ser julgadas à luz dos princípios constitucionais afetados por elas”¹⁰⁴, pois, se da leitura de uma determinada norma, sobrevierem duas ou mais possíveis significações, será necessário fazer prevalecer aquela que melhor dê concretude aos princípios envolvidos e rejeitar a que se evidencie demasiadamente restritiva a outros princípios, sobretudo daqueles dispostos na Carta Magna.

Dito isto, surge a dúvida sobre qual critério interpretativo deve prevalecer quando da leitura de uma imunidade tributária, se ampliativo ou restritivo, em razão dessa ser tanto norma de Direito Constitucional, como de Direito Tributário. Se considerada a regra imunizante como pertencente ao primeiro grupo, tender-se-á a conferir à disposição uma interpretação mais extensiva, que confira máxima efetividade ao texto constitucional, que é, em sua essência, uma carta de direitos do cidadão. Todavia, se considerado que o enunciado pertence ao segundo grupo, haverá uma inclinação a uma interpretação mais restritiva, porquanto a imunidade seria uma exceção à regra geral da tributação.

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. **A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto** – Questões Conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel. *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 17.

¹⁰³ MACHADO, *op. cit.*, p. 205.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 224-225.

Observando todo o exposto e considerando que a norma imunizante pertence a ambos os grupos supracitados, se constatará que a interpretação, ao final, não poderá ser nem restritiva, de modo a não conferir a máxima efetividade ao texto constitucional por considerá-las uma benesse estatal, nem extensiva de mais, de maneira a, dando maior valor ao intérprete do que ao legislador, ofender outros princípios constitucionais, que não aqueles protegidos pela norma imunizante, e acabar por tutelar situações fraudulentas. É nessa ordem de ideias que disserta Carolina Schaffer¹⁰⁵:

[...] não se justifica a afirmação apriorística de que as imunidades devem ser interpretadas restritivamente, tendo em vista que tais normas não possuem qualquer particularidade que determine a utilização de tal critério de interpretação. Com efeito, embora limitem a competência tributária, não podem ser vistas como privilégios ou favores, concedidos a determinadas pessoas a custa dos cofres do Estado.

Por outro lado, afirmar que as imunidades devam sempre receber interpretação ampla ou generosa também não se sustenta, vez que, também aqui, não há qualquer fundamento que justifique tal conclusão. Isto é, embora seja admissível a interpretação extensiva dos preceitos, não há qualquer razão que determine tal extensão em todos os casos.

Na visão da autora supramencionada, é imperativo que a interpretação das normas imunizantes tenha como único escopo estar de acordo com os princípios que lhes são subjacentes. Isso porque esses são capazes de auxiliar na correta definição do sentido e de colocar fronteiras à aplicação da regra constitucional no caso concreto. Na mesma toada, Raquel Machado enuncia que “[...] são os princípios, e não apenas as definições encontradas em um dicionário, que devem guiar o processo de atribuição de sentido às palavras empregadas no texto constitucional.”¹⁰⁶

Esses posicionamentos vão ao encontro do que foi exposto em relação ao uso exclusivo da interpretação gramatical. Conquanto tal método seja imprescindível, pois é o ponto de partida do exegeta, ele não pode constituir o ponto de chegada, sobretudo porque as palavras utilizadas na redação de uma norma podem possuir variados significados, devendo ser escolhido aquele sentido que melhor concretize o desígnio constitucional. Para isso, imprescindível se faz a observância dos princípios resguardados pela norma, uma vez que podem ajudar a estabelecer até onde o intérprete pode chegar em seu exercício.

¹⁰⁵ JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2015. 167 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 62-65.

¹⁰⁶ MACHADO, *op. cit.*, p. 237.

Além, é claro, de ser primordial o trabalho do exegeta, para que a imunidade tributária religiosa não acabe por acobertar a evasão fiscal e outros crimes, existe outra problemática que conduz à indignação da população com tal regra constitucional, qual seja, a fiscalização tributária que, por vezes, mostra-se corrupta. Ao constatar que a entidade religiosa não está destinando a sua renda, por exemplo, as suas finalidades essenciais, deveriam os fiscais fazer incidir o imposto cabível ao caso. Entretanto, o conluio com dirigentes de Igrejas é capaz de fazer com que esse raciocínio se desvie, culminando em pagamento de propinas para, por exemplo, fazer desaparecer um determinado processo administrativo¹⁰⁷.

Destarte, a resistência não deve ser contra a imunidade tributária religiosa, mas, sim, contra o desvirtuamento de sua interpretação, contra a forma como a qual é estendida a situações que ferem outros princípios constitucionais e contra a corrupção ou omissão da fiscalização tributária.

A indignação com a norma, em si, não se mostra muito lógica, sobretudo depois de evidenciada a sua natureza jurídica de cláusula pétrea e revelados os nobres valores a que busca assegurar, sendo justamente por isso que não existe ofensa aos postulados da igualdade e justiça tributárias. O inconformismo do contribuinte deve ser, em verdade, para com o Estado fiscal que não aplica devidamente os tributos que lhes são pagos ou que, diante de fraudes, deixa de cobrar quando deveria.

Pugnar pelo fim da imunidade tributária religiosa sem antes realizar uma reflexão sobre o que ela busca tutelar, o que, de fato, propicia ou fomenta o seu uso indevido e quais as consequências de sua revogação, é solicitar por algo que pode vir a ser extremamente maléfico para a liberdade de crença (em maior análise, para a liberdade de pensamento) no país. É preciso considerar que o extermínio da norma seria ainda mais prejudicial no caso das religiões de menor expressão (seja por falta representatividade política, social ou econômica), porquanto tendem a ser mais suscetíveis a injustas investidas dos entes políticos tributantes.

E não se diga que, porque a norma imunizante não alcança aos fins a que busca tutelar, é devida a sua revogação. Se todas as vezes em que houvesse inaplicabilidade das disposições constitucionais, a Lei Maior fosse alterada, não

¹⁰⁷ QUADRILHA criou Igreja em São Paulo para sonegar impostos e lavar dinheiro. **Estadão**, São Paulo, 01 nov. 2012. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,quadrilha-criou-igreja-em-sao-paulo-para-sonegar-impostos-e-lavar-dinheiro-imp-,954195>>. Acesso em 20 abr. 2017.

haveria qualquer segurança nas relações jurídicas. A Carta Magna é o “dever ser”, o qual é preciso ser devidamente protegido e preservado, a fim de que se possa conquistar o “ser”.

Feitas todas essas considerações, pode-se passar, com mais propriedade, à análise da jurisprudência pátria, sobretudo aquela decorrente de julgados do Supremo Tribunal Federal, o qual possui a função de salvaguardar a Constituição, diploma no qual se insere a imunidade tributária religiosa.

4 ANÁLISE DE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS DA CORTE CONSTITUCIONAL SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, “B”, DA CRFB/88

Ao longo dos capítulos acima, viu-se como é profusa a discussão acerca da imunidade tributária conferida às entidades religiosas pela Carta Magna, seja porque existe divergência quanto ao alcance dos termos “religião”, “culto” e “templo”, seja porque não há uma unanimidade quanto a sua natureza jurídica de cláusula pétrea. Esse assunto merece, de fato, um amplo debate, como já sinalizava Paulo de Barros Carvalho: “o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia.”¹⁰⁸.

Percebe-se que a discussão não se restringe ao meio acadêmico, mas transporta-se ao judiciário, porquanto algumas são as decisões que versam sobre o conteúdo e alcance da norma imunizante. É por isso que se faz interessante a análise de precedentes jurisprudenciais sobre o tema, especialmente daqueles proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, o guardião da Constituição, este diploma político onde se inserem as imunidades tributárias.

Dessa forma, nesse capítulo, será examinado como o Tribunal Excelso interpreta a imunidade tributária religiosa, mormente no que diz respeito à sua natureza, ao seu alcance e ao seu conteúdo, tópicos estes que foram tratados neste trabalho. Ressalte-se que a pesquisa foi feita no sítio eletrônico do supramencionado tribunal¹⁰⁹ e que os julgados coletados referem-se à Constituição Federal de 1988.

Posteriormente, com o fito de enriquecer a discussão, verificar-se-á a desoneração tributária de entidades religiosas nos Estados Unidos da América, na França, na Argentina e na Alemanha, bem como se existe, nos mesmos, um instituto imunizante tal qual o brasileiro e como os seus mais altos tribunais posicionam-se sobre o assunto.

Ao final, depois de analisados precedentes jurisprudenciais brasileiros e estrangeiros, far-se-á necessária uma reflexão sobre quais as consequências da adoção de uma interpretação extensiva da norma imunizante, objetivando aferir a legitimidade das decisões judiciais e obter uma solução que harmonize o

¹⁰⁸ CARVALHO, *op. cit.*, p. 105.

¹⁰⁹ Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 de maio de 2017.

descontentamento de alguns contribuintes e a existência da regra constitucional em apreço.

4.1 A imunidade tributária religiosa segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Infelizmente, não são muitas as decisões da Suprema Corte sobre a imunidade tributária religiosa, o que se deve, sobretudo, ao fato de que para aferir se a norma incide, ou não, no caso concreto, faz-se necessário, por diversas vezes, o reexame de provas, o que não se admite em sede de Recurso Extraordinário, vide Súmula nº 279¹¹⁰ do STF.

Conquanto sejam escassos os julgados sobre o tema em análise, ainda assim é possível aferir o entendimento do Pretório Excelso quanto à natureza jurídica das imunidades tributárias, quanto à forma de melhor interpretar tais normas e, no caso específico da regra constante do art. 150, VI, “b”, da CRFB/88, quanto ao alcance de seus termos.

Pois bem, conforme já demonstrado em capítulo anterior, o Supremo Tribunal Federal acompanha a maioria da doutrina tributária, posicionando-se no sentido de admitir que as normas imunizantes são, sim, cláusulas pétreas, porquanto concretizam direitos fundamentais. Veja-se, *in verbis*, o trecho do voto do Ministro Luiz Fux, relator do RE nº 636.941/RS:

As imunidades têm 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.¹¹¹

No mesmo sentido, pronunciou-se o Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE nº 470.520/SP¹¹², do qual foi relator:

Registrei que a jurisprudência desta Corte tem reconhecido o status de cláusula pétrea das imunidades tributárias quando a serviço de um direito fundamental [...], bem como que a norma imunizante garante o não tolhimento do exercício de direitos constitucionalmente contemplados por meio da tributação.

Ou seja, considera-se que as normas imunizantes constantes da

¹¹⁰ Súmula nº 279: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

¹¹¹ Supremo Tribunal Federal, RE nº 636.941/RS.

¹¹² Supremo Tribunal Federal, RE nº 470.520/SP.

CRFB/88, enquanto garantias do contribuinte que asseguram direitos fundamentais, consubstanciam-se em cláusulas pétreas e, assim, são irrevogáveis pelo Poder Constituinte derivado.

Quanto à melhor forma de interpretar as regras de imunidade tributária, identifica-se que o STF vem tornando menos rígidos os termos presentes no texto constitucional, de uma feita a alargar o alcance dessas normas. Assim, comumente adota-se uma interpretação ampla e axiológica, com o fito precípua de proteger as intenções do constituinte originário. Como se verá adiante, por exemplo, a imunidade do art. 150, inciso VI, “b”, da Lei Maior é conferida às entidades religiosas, e não aos templos fisicamente considerados.

Inclusive, tal método interpretativo foi recentemente reafirmado no julgamento, em 08 de março de 2017, do RE nº 330.817/RJ, que também restou sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli. Nessa decisão, viu-se que os livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura (*e-readers*, por exemplo) devem ser alcançados pela imunidade da alínea “d”, do art. 150, inciso VI, da Carta Magna, porquanto é de se observar a finalidade da norma, para conferir-lhe a máxima efetividade. Assim, se a dispensa tributária, nesse caso, destina-se a baratear o custo de produção e, dessa forma, democratizar e difundir a cultura, não se justificaria fazer incidir a imunidade apenas sobre livros de papel impressos ¹¹³.

Além disso, como advertem Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, o livro admite várias formas, sendo o livro eletrônico a mais nova delas. Desse modo, negar-lhes a imunidade tributária seria o mesmo que “fazer distinção onde o legislador não fez, prática condenada até pelos mais formalistas hermeneutas”¹¹⁴.

O Supremo Tribunal Federal, portanto, preza pela busca do significado e da finalidade da norma constitucional, não se restringindo à mera interpretação literal que, conquanto seja importante, não pode ser considerada exclusivamente para definir o alcance da regra imunizante, sobretudo se consideradas as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais, aos quais o Direito deve permanecer sempre atento.

Como dito, é justamente por privilegiar uma interpretação teleológica e

¹¹³ Supremo Tribunal Federal, RE nº 330.817/RJ.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico* 2. ed. São Paulo: Atlas. 2003. p. 104.

extensiva, que a Corte Constitucional entende que o termo “templo”, presente na redação da imunidade religiosa, não deve se limitar à edificação onde ocorrem os cultos, mas deve abranger toda a entidade religiosa, no que diz respeito ao seu patrimônio, a sua renda e aos seus serviços. E é quanto ao alcance dessa palavra que se apresentam a maioria dos julgados.

Comuns são os recursos¹¹⁵ de entes políticos que tentam reverter decisões de tribunais estaduais, porquanto esses fizeram incidir a imunidade tributária sobre a residência de ministros religiosos. É o caso do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 805.492, julgado em 31 de maio de 2016, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux. Nesse caso, o município do Rio de Janeiro defendeu que o imóvel da pastora da Igreja Universal do Reino de Deus não serve às atividades essenciais da entidade religiosa. Contudo, o STF decidiu que o fato de o bem ser utilizado como residência de um membro da Igreja não afasta a imunidade.

Em caso análogo, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 694.453/DF, o relator Ministro Ricardo Lewandowski, favorável à incidência da norma imunizante sobre a residência de um pastor, elaborou a seguinte ementa:

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.

(ARE 694453 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 25/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-156 DIVULG 09-08-2013 PUBLIC 12-08-2013) *(grifo nosso)*

O agravo regimental do julgado supratranscrito foi interposto pelo Distrito Federal em face de decisão que conferiu a imunidade tributária religiosa à casa de

¹¹⁵ Supremo Tribunal Federal, ARE nº 805.492 AgR/RJ; ARE nº 895.972 AgR/RJ; ARE nº 915.011 AgR/RJ; ARE nº 694.453 AgR/DF.

um ministro religioso da União Centro Oeste Brasileira da Igreja Adventista do Sétimo Dia. O ente político agravante sustentou ser indevida, nesse caso, a ampliação do alcance do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, devendo incidir o IPTU sobre o imóvel em questão, sobretudo porque, sob a “roupagem de templos”, muitos grupos empresariais conseguiram organizar empreendimentos vultosos, o que não se deveria admitir. Todavia, o ministro relator lembrou que a norma imunizante não abrange apenas os locais onde se oficiam os cultos, mas, também, todos os imóveis pertencentes à Igreja e que atendam as suas finalidades essenciais. O magistrado argumentou, ainda, que se a imunidade tributária religiosa não é afastada nem no caso de imóveis locados a terceiros estranhos à instituição, não haveria razão para impedir a sua aplicação no caso das propriedades daqueles que dirigem a entidade religiosa.

Sobre o alcance da norma imunizante à residência de dirigentes de instituições religiosas, esta pesquisa já se debruçou, adotando o posicionamento minoritário de Sacha Calmon Navarro. Ora, conquanto o imóvel possa até pertencer à Igreja, não haveria razão para considerá-lo como templo, uma vez que certamente não estaria sendo utilizado exclusiva ou preponderantemente para as finalidades essenciais do culto, mas, sim, como moradia, como a de qualquer outro cidadão contribuinte, onde, muito embora se possa laborar na confecção de sermões, se exercem diversas atividades, sejam espirituais, de lazer ou profissionais.

Ao conferir uma interpretação extensiva, no caso supracitado, o Supremo Tribunal Federal acaba por imunizar a própria pessoa do ministro religioso, e não a entidade religiosa em si, fugindo do desígnio constitucional, abrindo uma fresta para possíveis fraudes e ferindo a isonomia tributária, no momento em que desigualava pessoas que estão em idênticas situações.

Consigne-se que, aqui, está se defendendo a inaplicabilidade da norma imunizante sobre a residência de dirigentes religiosos, ou seja, sobre o local onde esses moram e desempenham diversas atividades do cotidiano de uma pessoa qualquer. Pensa-se diferente acerca de conventos, seminários e mosteiros, por exemplo, locais onde religiosos se concentram com o exclusivo intuito de estudar a sua religião e aprofundar a sua relação com um ser transcendental, não sendo a moradia o escopo precípua. Veja-se que, nesses casos, há uma preponderância da utilização do imóvel para os fins essenciais da entidade religiosa, prevalência esta que inexistente no caso de uma simples residência.

A interpretação extensiva adotada pelo STF é, às vezes, tão abrangente que já foi, inclusive, imunizada a casa do zelador de uma instituição religiosa no Rio de Janeiro¹¹⁶, sob o sempre repetitivo argumento de que, se o imóvel pertence à Igreja, deve incidir a regra do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, porquanto consubstancia-se em patrimônio desta e o prestador de serviços seria fundamental para o seu funcionamento. Em nosso entender, a norma imunizante não deve ser conferida indiscriminadamente, assim como leciona Hugo de Brito Machado, a fim evitar um “estímulo à prática religiosa”.

No que diz respeito aos imóveis da instituição que são alugados a terceiros, a ótica é diversa e não pode ser equiparada ao caso da residência de pastores, como fez o Ministro Lewandowski. Isso porque a renda obtida com os alugueres deve ser revertida às finalidades essenciais da entidade religiosa. Ou seja, alugar seus imóveis permite à Igreja que possua mais uma fonte de renda, a fim de que possa aplicá-la na consecução de seus objetivos, ou ainda, no seu desenvolvimento.

Mas e se houver desvio de finalidade? Se os alugueres forem utilizados, por exemplo, para obter lucro? Certamente que não merecerá ser aplicada a norma imunizante. Contudo, é imperativo salientar que constitui ônus do ente tributante provar que a renda auferida não está sendo aplicada aos fins essenciais da instituição, porquanto essa conta com presunção relativa de que o dinheiro está sendo corretamente utilizado, além disso, o ato administrativo de lançamento deve ser motivado.

O Pretório Excelso vem aplicando às Igrejas, por analogia¹¹⁷, a sua Súmula nº 724, que assim enuncia:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Sobre o tema, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça editou o Informativo de nº 0534, segundo o qual: “Para fins de cobrança de ITBI, é do município o ônus da prova de que o imóvel pertencente a entidade religiosa está desvinculado de sua destinação institucional.”.

Quando o imóvel, por sua vez, pertence à instituição religiosa e está vago,

¹¹⁶ Supremo Tribunal Federal, AI-AgR nº 690.712/RJ.

¹¹⁷ Supremo Tribunal Federal, RE nº 325.822/SP.

ou seja, não é edificado e não é utilizado para qualquer atividade, a Corte Constitucional também faz incidir a norma imunizante, sob o argumento de que constitui patrimônio da entidade religiosa, a qual não tem o dever de demonstrar que utiliza o bem em conformidade com suas finalidades, na esteira do que foi dito acima sobre o ônus da prova ser do ente político.

Discorda-se de tal posicionamento, sobretudo no caso do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 800.395/ES, de relatoria do Ministro Roberto Barroso. Aqui, o Município de Serra, no Espírito Santo, questionava o fato de não incidir IPTU sobre 58 (cinquenta e oito) imóveis vagos pertencentes à Igreja Cristã Maranata – Presbitério Espírito Santense. Decidiu-se que o ente político deveria ter provado a tredestinação dos bens gravados pela imunidade ¹¹⁸.

O número supracitado assusta e nos leva a refletir sobre qual seria a real finalidade intentada por essa entidade religiosa ao deixar inoperantes tantos terrenos. Um imóvel sem qualquer edificação e utilização, nem mesmo eventual, não pode gozar da cega presunção relativa de que as finalidades essenciais da Igreja estão sendo plenamente atendidas. Perceba-se que é completamente divergente o caso de um terreno não edificado que é utilizado pela Igreja como, por exemplo, um estacionamento para seus fiéis, pois a renda auferida com esse pode ser revertida aos propósitos da instituição e, se for gratuito, o seu aproveitamento atrairá mais fiéis, tendo em vista a segurança e comodidade que proporciona.

Dessa forma, em nosso entendimento, não se faz necessária a presença de uma construção ou a destinação permanente e ininterrupta do bem imóvel para que seja aplicada a imunidade tributária, mas que o bem seja efetivamente utilizado, ainda que em ocasiões temporárias, para a conquista das finalidades essenciais do templo religioso.

Outro entendimento importante quanto ao alcance dos termos “templo” e “culto” é o concernente aos cemitérios. Para o STF, esses locais devem ser considerados como templos e, portanto, devem gozar da norma imunizante, desde que sejam extensões da entidade religiosa, fazendo parte de seu patrimônio, porquanto se destinam ao culto dos mortos e a rituais sagrados. Nesse sentido, confira-se a ementa do Recurso Extraordinário nº 578.562/BA, julgado em 21 de maio de 2008, sob a relatoria do Ministro Eros Grau ¹¹⁹:

¹¹⁸ Supremo Tribunal Federal, ARE nº 800.395 AgR/ES.

¹¹⁹ Supremo Tribunal Federal, RE nº 578.562/BA.

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 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340) (*grifo nosso*)

No caso acima, o entendimento da Suprema Corte foi acertado, pois excluiu do raio de abrangência da imunidade tributária aqueles jazigos que, mesmo servindo ao culto da memória do falecido, são explorados comercialmente, com o intuito precípua de auferir lucro por empresas, finalidade essa que não pode ser almejada pelas instituições religiosas.

Passando-se à análise do que pode ser compreendido como religião, tem-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.351/RS, julgado em 04 de setembro de 2012, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. Nesse caso, uma determinada loja maçônica alegou que seus prédios seriam templos, devendo, assim, gozar da imunidade tributária religiosa. Contudo, o STF corretamente entendeu, em sua maioria, que a maçonaria não é religião, pois se consubstancia em associação privada, restrita a homens, que não possui uma teologia. Seria, assim, uma instituição filantrópica e uma ideologia de vida¹²⁰. Confira-se a ementa do julgado:

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO "TEMPLOS DE QUALQUER CULTO". MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO.

I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei.

II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes.

III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos

¹²⁰ Supremo Tribunal Federal, RE nº 562.351/RS.

templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.

IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

(RE 562351, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012)

Ao contrário do que se poderia esperar, adotou-se uma interpretação menos abrangente, a fim de atender às finalidades cogitadas pelo legislador constituinte originário. Contudo, o Ministro Marco Aurélio divergiu do posicionamento assumido pelo relator, restando vencido, pois entendeu que a não aplicação de uma interpretação extensiva reduziria o sentido da norma e que o pluralismo da sociedade impediria que o Judiciário adotasse uma definição ortodoxa de religião.

Hoje, a tese sobre a maçonaria encontra-se pacificada, no sentido de negar-lhe a incidência da imunidade, vide julgamentos posteriores, tais como o do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 866.402/RJ e do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.299/SP.

Outro interessante posicionamento do STF diz respeito ao alcance das imunidades tributárias, inclusive a religiosa, apenas aos contribuintes “de direito”, e não aos contribuintes “de fato”, no caso de impostos indiretos, como o ICMS.

No julgamento do RE nº 608.872/MG, que restou sob relatoria do Ministro Dias Toffoli, a Corte decidiu acertadamente que a norma imunizante só deve abarcar aqueles que fazem parte da relação jurídica tributária. Se o contribuinte “de direito” é quem realiza o fato imponible, é ele quem deve gozar da imunidade, e não o contribuinte “de fato”. Assim, uma Igreja, por exemplo, deverá arcar com o ICMS que incide sobre os produtos adquiridos para o desempenho de suas atividades. Isso porque as consequências da tributação são indiferentes quando se está em debate a incidência da regra imunizante¹²¹.

O raciocínio utilizado é o seguinte: a Carta Magna veda a instituição de impostos em alguns casos por ela enunciados; contudo, na situação de serem as pessoas imunizadas contribuintes “de fato”, os desembolsos feitos por elas não se consubstanciam em impostos, mas em preços, que não decorrem de uma relação de subordinação, mas de uma relação contratual. Nessa ordem de ideias, pontua Hugo de Brito Machado Segundo¹²²:

¹²¹ Supremo Tribunal Federal, RE nº 608.872/MG.

¹²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **NOMOS:** Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 32, n. 2, p. 223-259,

[...] a repercussão, quando há, relativamente aos tributos indiretos, faz com que o consumidor final pague um preço mais alto, apenas. Mas o valor pago pelo consumidor, dito contribuinte “de fato”, não é tributo. É preço, não deixa de ser preço porque tributos são pagos pelo vendedor e considerados em sua fixação, e nem se torna indevido se um desses ingredientes levados em conta na sua fixação for considerado inválido.

Dessa forma, para o autor supracitado, os preços são devidos, porquanto validamente avençados. Não há porque dar importância aos critérios que levaram o fornecedor a estabelecer o valor que cobrará por seu produto, se o comprador aceita pagar por ele.

Enfim, constata-se que a Suprema Corte costuma adotar a interpretação extensiva no que diz respeito ao alcance da imunidade tributária religiosa, sendo raras as vezes em que é feita corretamente a ponderação do caso concreto, o que acaba por tutelar situações que podem levar ao cometimento de fraudes, e, sob a intenção de dar máxima efetividade à norma imunizante, as desvirtua.

Frise-se mais uma vez: a interpretação da norma imunizante deve levar em consideração os princípios constitucionais que busca resguardar, bem como todo o contexto social e histórico que a envolve, sob pena de mostrar-se míope. Assim, não deve ser nem tão restrita, que negue a máxima efetividade ao texto constitucional, nem tão ampla, que ofenda outros valores da Lei Maior e acabe por abrir uma fresta a possíveis eventos fraudulentos, maculando aquilo que se intenta proteger, a liberdade de crença e de manifestação religiosa.

4.2 A desoneração fiscal de entidades religiosas no Direito Comparado

Muito embora as imunidades tributárias, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar, pareçam ser institutos tipicamente brasileiros, é certo que a desoneração tributária de entidades religiosas não é exclusividade nossa. Alguns países, inclusive, não apenas isentam tais instituições da tributação, como também as subsidiam, ensejando, assim como no Brasil, a insatisfação de parcela da população¹²³.

Com o fito de pesquisar a respeito do tema e enriquecer o presente

jul./dez. 2012. p. 253.

¹²³ O sítio eletrônico “ProCon.org – The Leading Source for Pro & Cons of Controversial Issues” <<http://churchesandtaxes.procon.org/>>, por exemplo, expõe os principais argumentos contrários e favoráveis às isenções fiscais que as igrejas recebem nos Estados Unidos da América. Um dos argumentos contrários diz respeito à opinião popular de que tal desoneração tributária força a todos os contribuintes a financiarem as religiões, ainda que não sejam fiéis.

trabalho, fez-se a análise da mencionada exoneração fiscal em alguns países, quais sejam, os Estados Unidos da América (EUA), por sua histórica relação com a liberdade religiosa, tendo em vista sua colonização por ingleses que buscavam esse direito¹²⁴; a França, porquanto símbolo do ideal iluminista de liberdade; a Argentina, por possuir um governo federal que constitucionalmente apoia o culto católico; e a Alemanha, por permitir o emblemático imposto eclesiástico - “Kirchensteuer”¹²⁵.

Regina Helena da Costa¹²⁶ ensina que exonerações tributárias estão presentes na história de diversos povos, desde o Império Romano, com o instituto das *immunitas*, o qual excluía pessoas (dentre elas, os templos religiosos) e situações do dever de pagar tributos; passando pelo antigo Egito, que igualmente exonerava templos e ministros religiosos, e pelo Código de Manu (13 a.C.), na Índia, bem como pela Idade Média, quando as igrejas gozavam de imunidade tributária como uma nítida vantagem em face do poder conferido ao Rei, e pela França, pós-revolução do século XVIII, quando a exoneração fiscal de entidades religiosas deixou de ser um privilégio para constituir uma garantia, até alcançar os dias atuais.

De fato, como já mencionado alhures, as imunidades não devem ser visualizadas como benesses ou favoritismos, mas como proteções às liberdades individuais, tal como a liberdade de pensamento e expressão, que culmina na liberdade de crença e de manifestação religiosa. Tanto é assim que a Declaração Universal dos Direitos Humanos¹²⁷, editada após a segunda guerra mundial, mais especificamente em 1948, enuncia, em seu artigo 18, que: “toda pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião [...]”. No mesmo sentido, a Convenção Americana Sobre Direitos Humanos¹²⁸, conhecida como “Pacto San José da Costa Rica”, ratificado pelo Brasil em 25 de setembro de 1992, em seu artigo 12, dispõe que:

Artigo 12. Liberdade de consciência e de religião:

¹²⁴ KARNAL *et al.* **História dos Estados Unidos** – das origens do século XXI. São Paulo: Contexto, 2007. p. 30-31.

¹²⁵ IGREJAS cristãs na Alemanha não abrem mão do imposto. **O Globo**, Rio de Janeiro, 13 dez. 2012. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/mundo/igrejas-cristas-na-alemanha-nao-abrem-mao-do-imposto-6392657>>. Acesso em: 20 de maio de 2017.

¹²⁶ COSTA, *op. cit.*, p. 31-33.

¹²⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Paris. Disponível em: <http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

¹²⁸ ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Convenção Americana de Direitos Humanos**. San José. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

1. Toda pessoa tem direito à liberdade de consciência e de religião. Esse direito implica a liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças, bem como a liberdade de professar e divulgar sua religião ou suas crenças, individual ou coletivamente, tanto em público como em privado.
2. Ninguém pode ser objeto de medidas restritivas que possam limitar sua liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças.
3. A liberdade de manifestar a própria religião e as próprias crenças está sujeita unicamente às limitações prescritas pela lei e que sejam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral públicas ou os direitos ou liberdades das demais pessoas.
4. Os pais, e quando for o caso os tutores, têm direito a que seus filhos ou pupilos recebam a educação religiosa e moral que esteja acorde com suas próprias convicções.

Percebe-se que a liberdade religiosa está inserta em notáveis declarações e tratados internacionais e, com isso, verificar-se-á que a dispensa tributária de entidades religiosas, enquanto proteção ao referido direito e à laicidade estatal, também está presente no ordenamento jurídico de outros países, que não apenas o Brasil. É o caso dos Estados Unidos da América, que desde a sua fundação, até hoje, confere isenções fiscais às igrejas para diversos tributos, tanto no âmbito federal, como no âmbito dos seus 50 estados e do distrito de Columbia. Inclusive, os fiéis conseguem deduzir as suas doações do imposto de renda¹²⁹.

Conquanto a Constituição americana¹³⁰ não garanta, como a brasileira, a desoneração fiscal às igrejas, vê-se que a liberdade religiosa é expressamente prevista no texto da primeira emenda, a qual proíbe o Congresso de instituir uma religião oficial ou dar preferência a uma determinada entidade, o que se convencionou chamar de “Establishment Clause”, bem como de obstar o livre exercício das diversas religiões¹³¹.

É justamente com fundamento na supracitada emenda, que o país e seus estados instituíram isenções fiscais em favor de instituições religiosas. A Suprema Corte Americana, inclusive, em 14 de janeiro de 1924, proferiu o entendimento de que tais exonerações não seriam privilégios, mas incentivos decorrentes de um

¹²⁹ CHURCHES and taxes: background of the issue. ProCon, Santa Monica, 08 maio 2016. Disponível em: <<http://churchesandtaxes.procon.org/view.resource.php?resourceID=006554>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

¹³⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Constituição Dos Estados Unidos**. Filadélfia. Disponível em: <[https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#amdt_1_\(1791\)](https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#amdt_1_(1791))>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹³¹ Amendment I: Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the Government for a redress of grievances.

reconhecimento pelos benefícios que derivam de suas atividades¹³².

Simbólico foi o caso “Walz v. Tax Commission of City of New York”, julgado em 04 de maio de 1970¹³³. O litígio versava sobre a isenção fiscal do imposto sobre propriedade conferida pela Cidade de Nova Iorque às organizações religiosas, a fim de desonerar os bens utilizados exclusivamente para seus fins essenciais. O autor, Frederick Walz, proprietário de imóveis, ajuizou a ação alegando que tal desoneração indiretamente o obrigava a contribuir com Igrejas, o que violaria a “Establishment Clause”.

O juiz da Suprema Corte, Warren Burger, relator do caso, emitiu voto no sentido de que a concessão da cidade não se tratava de patrocínio ou subsídio, uma vez que essa não estava transferindo às Igrejas parte de sua receita, mas apenas não se estavam cobrando tributos. Para Burger, isso, em verdade, reforçaria a laicidade estatal, porquanto a tributação estabeleceria uma ligação muito maior entre o governo e a igreja a ser onerada. Assim, decidiu-se, quase por unanimidade (8 votos favoráveis contra 1), que as isenções sobre propriedade são constitucionais, porquanto não se consubstanciam em privilégios ou financiamentos estatais, mas em benefícios pelas atividades prestadas pelas instituições religiosas e em garantia de que o Estado não irá se imiscuir indevidamente em assuntos religiosos.

Uma vez tidas como constitucionais, as desonerações fiscais conferidas às Igrejas são reguladas pelo Internal Revenue Code (IRC) - em português “código de receita interna” -, o qual delimita alguns requisitos para a concessão das isenções¹³⁴: a) a instituição deve ser formalizada juridicamente e operar exclusivamente para fins religiosos; b) as receitas obtidas não podem beneficiar seus dirigentes; c) sua atividade não pode intentar modificar a legislação nem intervir em campanhas políticas (o que resta consignado na chamada Emenda Johnson¹³⁵);

¹³² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 263 U.S. 578. **Trinidad, Insular Colector v. Sagrada Orden de Predicadores, etc.** Relator Mr. Justice Van Devanter. Julgado em: 14 de janeiro de 1924. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/263/578>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

¹³³ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 397 U.S. 664. **Walz v. Tax Commission of City of New York.** Relator Mr. Chief Justice Burger. Julgado em: 04 de maio de 1970. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/397/664/case.html>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

¹³⁴ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Internal Revenue Code.** U.S. House of Representatives. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹³⁵ A Emenda Johnson é uma previsão do Código Tributário dos EUA que proíbe todas as instituições sem fins lucrativos, como igrejas, de apoiar, sobretudo financeiramente, ou se opor a candidatos políticos. Nessa toada, muitos republicanos se insurgiram em busca da revogação de tal disposição, entre eles, o atual presidente dos EUA, Donald Trump. Segundo ele, a disposição legal restringe a liberdade de expressão das igrejas, o que não se pode admitir. Baseado nisso,

e d) seus objetivos não podem ser ilegais ou violar políticas públicas. Cumpridas essas exigências, a incidência da isenção é automática. Todavia, a instituição religiosa pode pleitear uma concessão formal, visando, por exemplo, que seus fiéis possam, dessa forma, deduzir as doações realizadas de seu imposto de renda¹³⁶.

Justamente por não atender a esses requisitos, foi que a Igreja Scientology perdeu as isenções fiscais que lhe eram conferidas. A mencionada instituição foi classificada, pelo US Internal Revenue Service (IRS), como empresa, e não como igreja, em 1967. Insatisfeita, foram diversas as ações judiciais ajuizadas pela entidade, a fim de reverter sua situação. Em 1993, a IRS finalmente voltou atrás, reconhecendo o status de religião à Scientology¹³⁷.

Ademais disso, a Suprema Corte Americana, assim como a jurisprudência brasileira, possui precedente no sentido de que o imposto de propriedade incide sobre as igrejas, se estas possuírem um estacionamento com intuito exclusivamente comercial¹³⁸. Já em relação à isenção fiscal em confronto com o postulado da isonomia, reconhece-se também que a exoneração do imposto sobre vendas que se aplica apenas às instituições religiosas é inconstitucional, porquanto viola a primeira emenda ao privilegiar igrejas em detrimento de outras instituições sem fins lucrativos¹³⁹.

Já na França, berço dos ideais iluministas, embora a Constituição de 1958¹⁴⁰, em seu artigo 1º, declare que o país é laico¹⁴¹, não existe, no texto dessa norma, expressa previsão sobre liberdade religiosa. O preâmbulo¹⁴² da carta política,

em 04 de maio de 2017, Trump assinou um decreto (Presidential Executive Order Promoting Free Speech and Religious Liberty) tentando aliviar a mencionada emenda.

¹³⁶ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Tax Guide for Churches & Religious Organizations**. Internal Revenue Service. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1828.pdf>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

¹³⁷ SCIENTOLOGISTS granted tax exemption by the U.S.. **The New York Times**, Nova Iorque, 14 out. 1993. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/1993/10/14/us/scientologists-granted-tax-exemption-by-the-us.html>>. Acesso em 14 de maio de 2017.

¹³⁸ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 404 U.S. 412. **Diffenderfer v. Central Baptist Church**. Relator Mr. Justice Powell. Julgado em: 10 de janeiro de 1972. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/404/412/case.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹³⁹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 489 U.S. 1. **Texas Monthly, Inc. v. Bullock**. Relator Mr. Justice Brennan. Julgado em: 21 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/489/1.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹⁴⁰ FRANÇA. **Constituição da República Francesa**. Paris. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹⁴¹ Art. 1º La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances. Son organisation est décentralisée.

¹⁴² Préambule: Le peuple français proclame solennellement son attachement aux Droits de l'Homme et aux principes de la souveraineté nationale tels qu'ils ont été définis par la Déclaration de 1789,

contudo, ainda prevê obediência à Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789¹⁴³, no qual resta consignado, mais especificamente no artigo 10¹⁴⁴, que ninguém deve ser perseguido por suas opiniões religiosas, se estas não infringirem a lei ou a ordem pública.

Nesse país, as instituições religiosas que assim se registrarem podem obter significativas isenções fiscais conferidas por leis. Inclusive, os contribuintes franceses, caso realizem doações às entidades eclesiais, podem deduzir os valores do seu imposto de renda¹⁴⁵.

Uma interessante discussão sobre desoneração fiscal de entidades religiosas na França diz respeito a disputas judiciais entre grupos religiosos minoritários e o governo nacional ou os governos locais por ofensa à liberdade presente no supracitado artigo 10. É o caso de associações de Testemunhas de Jeová que por vezes se veem obrigadas a intentar ações judiciais com o fito de ver aplicadas isenções tributárias, porquanto o país insiste em não considerá-las como religião¹⁴⁶. Isso fez com que a Corte Europeia de Direitos Humanos se manifestasse, expondo seu posicionamento no sentido de que a França estava violando o postulado da liberdade religiosa.

Na Argentina, por sua vez, tem-se um estado não declaradamente confessional, mas que, na Constituição de 1995¹⁴⁷, em seu art. 2º¹⁴⁸, enuncia que o governo federal apoia a religião Católica Apostólica Romana. Inclusive, confere-se uma gama de isenções especiais à Igreja Católica¹⁴⁹. Contudo, não se descuida da

confirmée et complétée par le préambule de la Constitution de 1946, ainsi qu'aux droits et devoirs définis dans la Charte de l'environnement de 2004.

¹⁴³ ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE FRANCESA. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. Versalhes. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹⁴⁴ Art. 10. Nul ne doit être inquiété pour ses opinions, même religieuses, pourvu que leur manifestation ne trouble pas l'ordre public établi par la Loi.

¹⁴⁵ DÉDUCTION fiscale: dons et subventions. **Ooreka**, França, 08 maio 2017. Disponível em: <<https://impot-sur-le-revenu.ooreka.fr/comprendre/deduction-fiscale-don>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹⁴⁶ THE european court defends french's Jehovah's Witnesses. **La Jeune Politique**. França, 10 julho 2012. Disponível em: <<http://lpol.com/the-european-court-defends-french-jehovahs-witnesses/>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹⁴⁷ ARGENTINA. **Constituição da Nação Argentina**. Buenos Aires. Disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

¹⁴⁸ Art. 2º. El Gobierno federal sostiene el culto catolico,apostolico, romano.

¹⁴⁹ Vide Decreto Nacional nº 1.092/97, que dispõe sobre “exenciones impositivas otorgadas a instituciones pertenientes a la iglesia católica” (em português: isenções fiscais concedidas à Igreja Católica).

liberdade religiosa, garantindo-se a todos, no art. 14, o direito de professar seu culto¹⁵⁰.

A Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina, ao se posicionar no sentido de que o apoio do governo federal à Igreja Católica não é capaz de impedir a cobrança de tributos em face da mesma¹⁵¹, deixa claro que a desoneração fiscal não se trata de uma imunidade, assim como a presente na Carta Magna brasileira, mas de uma típica isenção, ou seja, algo que compete a cada ente político deliberar se lhe é oportuno, ou não, exonerar bens, pessoas ou situações.

Ademais, o mesmo tribunal entendeu, em 1928, que a igreja não pode reclamar da cobrança de tributos com base no art. 2º da Constituição argentina, porquanto essa disposição não limita que os entes políticos exerçam o seu poder¹⁵².

Por fim, na Alemanha, a Constituição de 1949¹⁵³ assegura a liberdade de crença e de consciência em seu artigo 4º, garantindo, ainda, a não intromissão na prática religiosa¹⁵⁴. O artigo 7º, por sua vez, enuncia que o ensino religioso constitui disciplina nas escolas públicas, sendo a instrução proferida de acordo com a religião a que se diz seguidora. Contudo, os professores não podem ser obrigados a ministrar aulas sobre tal assunto contra a sua vontade¹⁵⁵.

O artigo 140¹⁵⁶ da carta política germânica mantém vigente alguns

¹⁵⁰ Art. 14. Todos los habitantes de la Nacion gozan de lós siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, a saber: de trabajar y ejercer toda industria licita; de navegar y comerciar; de peticionar a lãs autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir Del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines utiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.

¹⁵¹ ARGENTINA. Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina. **Rosa Melo de Cane s. Inconstitucionalidade Del Impuesto de Sucesiones en La Provincia de Buenos Aires**. Julgado em: 16 de dezembro de 1911. Disponível em: <<http://tributarioargentino.com.ar/wp-content/uploads/2013/08/FALLO-ROSA-MELO-DE-CANE-S-INCONSTITUCIONALIDAD-DEL-IMPUESTO-DE-SUCESIONES-EN-LA-PROVINCIA-DE-BUENOS-AIRES.pdf>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

¹⁵² LA iglesia católica ante la postedad tributaria estatalen el orden nacional. **ADMINISTRATION ECLESIASTICA**, Buenos Aires, 2012. Disponível em: <<http://administracionesecclesiasticas.blogspot.com.br/2013/05/la-iglesia-catolica-ante-la-potestad.html>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

¹⁵³ ALEMANHA. **Constituição da República Democrática Alemã de 1949**. Bonn. Disponível em: <<http://www.verfassungen.de/de/gg.htm>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

¹⁵⁴ Art. 4. (1) Die Freiheit des Glaubens, des Gewissens und die Freiheit des religiosens und weltanschaulichen Bekenntnisses sind unverletzlich. (2) Die ungestörte Religionsausübung wird gewährleistet. (3) Niemand darf gegen sein Gewissen zum Kriegsdienst mit der Waffe gezwungen werden. Das Nähere regelt ein Bundesgesetz.

¹⁵⁵ Art. 7. [...] (3) Der Religionsunterricht ist in den öffentlichen Schulen mit Ausnahme der bekenntnisfreien Schulen ordentliches Lehrfach. Unbeschadet des staatlichen Aufsichtsrechtes wird der Religionsunterricht in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Religionsgemeinschaften erteilt. Kein Lehrer darf gegen seinen Willen verpflichtet werden, Religionsunterricht zu erteilen.

¹⁵⁶ Art. 140. Die Bestimmungen der Artikel 136, 137, 138, 139 und 141 der deutschen Verfassung

dispositivos da Constituição de 1919¹⁵⁷, sendo um deles o artigo 137¹⁵⁸, o qual consagra a secularidade do estado e protege as instituições religiosas contra indevidas ingerências do governo.

Outrossim, o país teutónico é conhecido pelo chamado “Kirchensteuer”, ou imposto eclesiástico. Não se trata, tal tributo, de oneração de igrejas, porquanto essas são isentas do pagamento de encargos, mas de um imposto que pode ser por elas cobrado, sob a autorização do art. 140 da Lei Básica e do art. 137 da Constituição de Weimar¹⁵⁹. Assim, as comunidades religiosas podem coletar, de seus membros, o dinheiro necessário ao financiamento de suas atividades. Isso porque recebem o status de empresa pública, podendo o Estado, inclusive, realizar a arrecadação de tais valores, o que é muito curioso em um estado tido como laico.

Não obstante o acima exposto, a Convenção Europeia de Direitos Humanos, uma vez instada a se manifestar sobre o mencionado tributo eclesiástico, entendeu que o mesmo não viola a liberdade religiosa, sobretudo porque só é cobrado de fiéis, os quais podem livremente deixar suas instituições religiosas¹⁶⁰.

Outro curioso caso judicial envolvendo o “Kirchensteuer” ocorreu perante o tribunal de Leipzig¹⁶¹, quando este forneceu seu apoio a um decreto de bispos católicos alemães, o qual declara que os fiéis inadimplentes em relação ao imposto não poderiam ser considerados católicos, nem tampouco poderiam receber a Sagrada Comunhão ou um enterro religioso. Os juízes acrescentaram que ao Estado cabia, por lei, arrecadar os valores referentes ao tributo, e à Igreja o papel de decidir como lidar com aqueles membros que se recusavam a realizar o pagamento.

vom 11. August 1919 sind Bestandteil dieses Grundgesetzes.

¹⁵⁷ ALEMANHA. **Constituição de Weimar (1919)**. Weimar. Disponível em: <<http://www.verfassungen.de/de/de19-33/verf19-i.htm>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

¹⁵⁸ Art. 137. Es besteht keine Staatskirche. Die Freiheit der Vereinigung zu Religionsgesellschaften wird gewährleistet. Der Zusammenschluß von Religionsgemeinschaften innerhalb des Reichsgebiets unterliegt keinen Beschränkungen. Jede Religionsgesellschaft ordnet und verwaltet ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes. Sie verleiht ihre Ämter ohne Mitwirkung des Staates oder der bürgerlichen Gemeinde.[...]

¹⁵⁹ Art. 137. [...] Die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, sind berechtigt, auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben. [...]

¹⁶⁰ COURT: taxes and fees imposed by German churches did not violate religious freedom. **Human Rights Europe**, França, 06 abril 2017. Disponível em: <<http://www.humanrightseurope.org/2017/04/court-taxes-and-fees-imposed-by-german-churches-did-not-violate-religious-freedom/>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

¹⁶¹ GERMAN court warns catholics: pay church tax or face expulsion. **Independent**, Reino Unido, 26 setembro 2012. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/world/europe/german-court-warns-catholics-pay-church-tax-or-face-expulsion-8180811.html>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

Já Igreja Scientology¹⁶², na Alemanha, diferentemente do que ocorreu nos EUA, teve reconhecido o seu status de religião, e não de empresa comercial, porquanto não há o intuito lucrativo de seus dirigentes e seus membros objetivam alcançar um determinado nível de espiritualidade¹⁶³.

Por todo o exposto, evidencia-se que o instituto da imunidade tributária religiosa é tipicamente brasileiro, porquanto desonera as igrejas do dever de pagar impostos desde a Carta Magna. Todavia, esse mesmo efeito prático existe, em outros países, sob a forma de isenções fiscais, ou seja, leis infraconstitucionais que impedem a cobrança de tributos e que são editadas de acordo com a conveniência do ente político tributante. E, seja sob a forma de imunidade ou seja sob a forma de isenção, a exoneração tributária de entidades religiosas não escapa das críticas dos contribuintes e das polêmicas nos tribunais, esses que, assim como no Brasil, acabam sempre por determinar o que é uma religião, qual o alcance da norma tributária exonerante e se esta está, ou não, em confronto com o postulado da isonomia.

4.3 Consequências da aplicação de uma interpretação extensiva

Como visto ao longo da presente pesquisa, comumente, na doutrina e na jurisprudência, adota-se uma interpretação extensiva da norma imunizante constante do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, sob o pretexto de conferir máxima efetividade ao texto constitucional, ou seja, sob o argumento de que se faz necessário possibilitar a ocorrência de todos os efeitos quantos sejam possíveis aos dispositivos presentes na Lei Maior, sobretudo àqueles que versam sobre direitos fundamentais, como é o caso dessas regras de desoneração tributária.

Todavia, tal tipo de interpretação, conquanto seja necessária, pode ocasionar alguns problemas, especialmente quando se estão em análise as limitações ao poder de tributar, porquanto, ao atribuir grande importância ao intérprete, possui o potencial de fugir do desígnio constitucional e acabar por abranger situações fraudulentas. É por essa razão que se faz necessário verificar se, atualmente, a interpretação atribuída, principalmente pelo Supremo Tribunal Federal,

¹⁶² THE scientology religion court decisions in Germany. **Scientology**. Disponível em: <<http://www.scientologyreligion.org/religious-recognitions/church-of-scientology-german-religious-recognitions.html>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

¹⁶³ THE story behind the controversy. **Freedom Magazine**, California. Disponível em: <<http://www.freedommag.org/english/vol27i5/page16.htm>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

à imunidade tributária religiosa não alcançou níveis além dos esperados, pois a eventual constatação de excessos pode levar à ilegitimidade das decisões judiciais.

Não se pode ignorar a existência de uma “moldura” de significados possíveis quando se realiza a interpretação de um texto normativo. É nesse sentido que disserta Raquel Machado: “as palavras empregadas na construção das normas têm significados pré-definidos a serem levados em conta pelo intérprete. Esses significados formam a moldura dentro da qual o intérprete deve se situar.”¹⁶⁴. Quer-se dizer com isso que, ao deparar-se com uma determinada frase ou palavra, primeiro virá à mente do exegeta o sentido literal que lhes é conferido e, depois, as possíveis conotações existentes de acordo com o contexto em que o excerto se insere. São essas variadas significações que moldam o labor do intérprete, o qual deve escolher aquele sentido que melhor atenderá à vontade pretendida pela Lei Maior, a qual, no caso da imunidade tributária religiosa, consubstancia-se na efetivação da liberdade de crença e de manifestação religiosa, bem como na laicidade estatal.

Para a autora supramencionada, existe a “necessidade de os significados prévios de uma palavra serem considerados e servirem de limite à atividade do intérprete, não dispensando, porém, o cotejo com a situação concreta [...]”¹⁶⁵. No caso, adota-se uma interpretação extensiva de um texto quando se assimila que o legislador disse menos do que intentava dizer, necessitando a norma ter seu sentido ampliado, ou seja, sendo necessário abranger mais significados do que aquele meramente decorrente de uma interpretação literal. É justamente isso que ocorre quando se faz a leitura da regra do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88.

Como já estudado, ao compulsar a imunidade tributária religiosa, constata-se não ser possível que o legislador tenha objetivado resguardar apenas o templo fisicamente considerado, mormente após consultar o enunciado constante do § 4º do mesmo dispositivo supracitado, o qual indica que a vedação à imposição de impostos compreende os patrimônios, os serviços e as rendas vinculadas às finalidades essenciais da entidade. Ora, um edifício não possui patrimônio, renda e serviços, mas uma entidade religiosa sim, o que fundamenta a necessidade de se caminhar a uma interpretação mais ampla da norma em apreço.

Dessa forma, estabelecer qual é o alcance dos termos “religião”, “templo”

¹⁶⁴ MACHADO, *op. cit.*, p.186.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 206.

e “culto” é de fundamental importância para saber se, no caso concreto, deverá incidir, ou não, a norma imunizante. Tal determinação, por parte do intérprete, deve partir do sentido que sobrevém da simples leitura dos termos para alcançar os significados que atenderão ao desígnio constitucional. Essa tarefa deve ser efetuada com extrema cautela para não enfraquecer a norma, abarcando situações inimagináveis e acabando por desviar a finalidade dessa, sobretudo quando existe uma porção significativa da sociedade que pugna pela revogação da imunidade tributária conferida às entidades religiosas.

Ao ampliar o sentido da norma imunizante, por vezes indevidamente, o intérprete pode culminar na proteção de situações fraudulentas, que viabilizam o cometimento de crimes como a sonegação fiscal e o estelionato, pois passa a alargar tanto a significação dos termos adotados pela Carta Magna, que desconsidera o contexto em que seu dispositivo se insere. E uma exegese que ignora as circunstâncias que envolvem o texto mostra-se cega. Acerca da necessidade de observância da conjuntura social, apresentam-se Cristiano de Sousa Mazeto e Maria de Fátima Ribeiro¹⁶⁶:

[...] interpretar a norma jurídica da imunidade tributária de forma apartada de seu contexto social será esvaziá-la completamente. Não se trata de implementar o Direito, mas apenas fazer um exercício de direito positivo – que poderá ser bem ou mal feito. E aí nada será acrescido à sociedade, mas apenas a uns poucos contrafactores normativos.

A consequência de uma interpretação apartada da realidade não pode ser outra, senão fomentar a insatisfação por parte da população que quer ver o fim da norma imunizante religiosa. Mas, se a revogação da desoneração fiscal conferida às entidades religiosas não é possível, porquanto se trata de cláusula pétrea, ou seja, de um dispositivo que veicula um direito fundamental e, portanto, faz parte do núcleo intangível da Constituição, é imperativo harmonizar a sua existência com o que as circunstâncias fáticas demonstram, a fim de manter incólume o texto da Lei Maior, o qual não deve sofrer modificações todas as vezes que se constatarem insatisfações.

Nessa ordem de ideias, após analisados precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal e expostas as premissas acima, não há como não indagar sobre a legitimidade das referidas decisões judiciais, ou ainda, se os ministros pertencentes a mais alta corte de justiça brasileira, enquanto intérpretes da norma

¹⁶⁶ MAZETO, Cristiano de Sousa. RIBEIRO, Maria de Fátima. **A Imunidade dos Partidos Políticos e suas Repercussões no Contexto Econômico e Social**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (coord.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora. 2005. p. 101.

constitucional, estão respeitando os limites necessários à adequada aplicação do texto constante da Lei Maior.

Um *decisum* se mostra legítimo quando presta obediência ao disposto na lei e, ao mesmo tempo, observa o contexto social em que a norma está inserida, fazendo com que exista uma relativa harmonia entre o “que se espera” e o “que é”. Como ensina Paulo Bonavides, para que haja legitimidade, é preciso levar em consideração “as crenças de determinada época, que presidem à manifestação do consentimento e da obediência”¹⁶⁷. O professor também leciona que:

[...] a legitimidade tem exigências mais delicadas, visto que levanta o problema de fundo, questionando acerca da justificação e dos valores do poder legal. A legitimidade é a legalidade acrescida de sua valoração. É o critério que se busca menos para compreender e aplicar do que para aceitar ou negar a adequação do poder às situações da vida social que ele é chamado a disciplinar.¹⁶⁸

Repise-se, uma decisão judicial é legítima quando mantém um relativo equilíbrio entre a norma legal e o contexto social no qual a mesma está inserida. Se tal harmonização deixar de existir, o Poder Judiciário perderá apoio daqueles que lhes são subordinados, o que não é desejável, porquanto o direito busca justamente a pacificação social.

Dessa forma, não pode o intérprete objetivar se prender apenas às palavras presentes no texto da norma legal, devendo ele apreciar a realidade social que o envolve, até mesmo porque os dispositivos constitucionais foram editados sob outras circunstâncias. Sobre a necessidade de se avaliar o contexto e outros fatores fundamentais à determinação do sentido da norma, leciona Raquel Machado:

É que os textos normativos são frutos da valoração de fatos, sendo certo que a passagem de tempo leva a mudança nos fatos, e possível alteração na valoração que se lhe faz. O contexto [...] e o que é importante na determinação do sentido do texto muda, colocando ao intérprete problemas cada vez menos semelhantes àqueles idealizados pelo autor do texto.¹⁶⁹

Ao realizar a importante tarefa de decidir, o Supremo Tribunal Federal, enquanto emissor da última palavra em termos de interpretação constitucional, acaba por determinar a forma como uma palavra inserta na Carta Magna deverá ser compreendida e até onde poderá ser estendida. Seu labor estabelece paradigmas, os quais serão habitualmente adotados pelos demais tribunais, o que evidencia a

¹⁶⁷ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 112.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 112.

¹⁶⁹ MACHADO, *op. cit.*, p. 208.

importância e necessidade de que suas decisões sejam devidamente fundamentadas, corretamente demonstrando o porquê da aplicação de um dado sentido, e não de outro. Apenas assim, o trabalho de seus ministros pode ser acatado, pois, pensar em sentido contrário, seria admitir a possibilidade de permitir que tais magistrados usassem de mero arbítrio. Sobre a legitimidade das decisões judiciais, enuncia Raquel Ramos:

O mais importante, portanto, no processo interpretativo, é que sejam compreensíveis as razões ou os fatores que levaram o intérprete a atribuir ao texto um determinado sentido, e não outro. Como o direito é uma realidade institucional, que somente existe na medida em que é consensualmente pactuado, de forma intersubjetiva, essas razões permitirão aos demais membros da comunidade *aceitar* a interpretação dada ao texto, ou pelo menos compreendê-la, sendo certo que, quanto mais aceita, mais distante estará ela de um ato de arbítrio do intérprete. É por isso que a Constituição não é, nem pode ser, simplesmente o que a Suprema Corte disser que ela é. Se a Corte disser da constituição algo que, para a comunidade, não puder ser dela concluído, seu ato será visto como arbítrio, e não como interpretação, com sérias consequências para a legitimidade de sua atuação.¹⁷⁰

Entretanto, conquanto a própria Constituição Federal¹⁷¹ e o Código de Processo Civil¹⁷² frisem a imperatividade de fundamentação das decisões judiciais, ou ainda, a necessidade de que se revele o que foi considerado para proferir um julgamento, o que se constata é que o STF, diante de casos que envolvem a imunidade tributária religiosa, por vezes vem aplicando cegamente os seus precedentes jurisprudenciais, quase como se estivesse utilizando uma fórmula matemática. Todavia, o Direito não se insere no âmbito das ciências exatas e a resolução de litígios não poder ser algo mecânico.

Ora, é fundamental que se diga o porquê se deve aplicar o mesmo raciocínio utilizado em julgamento anterior, até mesmo para aferir se a decisão será alvo, ou não, de recursos e críticas. Mas o que ocorre é uma simples repetição de lógicas pouco complexas. Veja-se que, por exemplo, diante um litígio que versava sobre a incidência da imunidade tributária religiosa sobre lotes vagos, aplicou-se o simples raciocínio de que tais bens são extensões dos templos e fazem parte do

¹⁷⁰ MACHADO, *op. cit.*, p. 259.

¹⁷¹ Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: [...] IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; [...].

¹⁷² Art. 11. Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade.

patrimônio da Igreja, razão pela qual não merecem ser alvo de impostos. Nesse caso, obliterou-se o fato de que se tratavam de 58 (cinquenta e oito) imóveis vagos, um número exorbitante para estar sendo utilizado nas finalidades essenciais da Igreja, tal como manda o art. 150, § 4º, da CRF/88.

Em outro litígio sobre a incidência da mesma norma imunizante, o STF vedou a incidência de impostos sobre a casa de um zelador, seguindo a mesma lógica supracitada. Isso não se trata de fundamentação, mas de mera repetição. O caso concreto merecia ser melhor enfrentado, pois, conquanto o bem integrasse o patrimônio da entidade religiosa, provavelmente não estava sendo utilizado para o alcance de suas finalidades essenciais. E essa correlação entre o patrimônio e as atividades precípuas das instituições eclesiais é fundamental para a aplicação, ou não, da imunidade tributária religiosa.

Disso, extrai-se que, além da determinação do que deve ser compreendido como sendo “templo”, “culto” e “religião”, é imperativo descobrir o que pode se enquadrar como atividade essencial das entidades religiosas. Sobre o tema, conceitua Guilherme von Muller Lessa Vergueiro:

Ao nosso ver, as finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um *cunho* social, no sentido de atender todas as necessidades da sociedade, mas apenas na consecução dos seus *pressupostos religiosos*. Nesse sentido, as finalidades essenciais são aquelas atividades que estão relacionadas à existência e à manutenção do templo, assim como aquelas voltadas às práticas litúrgicas, ou seja, ao conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto.¹⁷³

Ou seja, para o autor, as principais finalidades de um templo religioso não envolvem precipuamente atividades de *cunho* social, mas sim aquelas que estejam ligadas a sua existência, a sua preservação e ao exercício de práticas litúrgicas. Isso porque, a norma imunizante em apreço não teria sido prevista para impulsionar “aspectos caritativos”, ainda que as instituições religiosas sejam essencialmente dotadas de “aspectos sociais”, mas para privilegiar a diversidade de crenças.

Roque Antônio Carrazza, por sua vez, entende que a “finalidade essencial” está relacionada à manutenção do culto e das atividades da igreja¹⁷⁴, de modo que, para implementar o desígnio constitucional, os recursos da entidade religiosa devem ser dirigidos a tais objetivos.

¹⁷³ VERGUEIRO, Guilherme von Muller Lessa. **Teoria Constitucional da Imunidade dos Templos Religiosos**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (coord.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora. 2005. p. 161.

¹⁷⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 854.

Se adotada a lógica supratranscrita, não há como defender, por exemplo, a impossibilidade de incidência do IPTU sobre a casa do zelador de uma entidade religiosa, por mais que o bem seja propriedade dessa, porquanto não há qualquer relação entre uma residência e a existência do templo ou os rituais religiosos. Da mesma forma, seria impensável imunizar a casa de pastores.

Não se nega que o zelador tenha a importante função de garantir a integridade do prédio da instituição religiosa e que os oficiantes de cultos laborem em pregações, mas, como dito anteriormente, é preciso que haja uma preponderância da utilização do imóvel para a consecução dos objetivos essenciais dos templos. Caso contrário, estar-se-ia imunizando a própria pessoa do cuidador ou do ministro e, assim, fugindo do desígnio constitucional.

Entretanto, o que se percebe é que a análise do caso concreto (se o patrimônio, a renda e os serviços estão relacionados com as finalidades essenciais das igrejas) não é realizada pela Corte Constitucional, a qual acaba por permitir a imunização de situações que, ao nosso entender, são efetivamente tributáveis. Assim, estende-se indevidamente o alcance da norma constante da Carta Magna. O simples entendimento de que a interpretação da regra imunizante deve ser sempre ampla, a fim de conferir máxima efetividade ao texto constitucional, e que não merece sofrer quaisquer restrições, não se justifica, sobretudo considerando que o desígnio constitucional, através dessa compreensão, pode ser maculado. Sobre o assunto, veja-se o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho:

Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica.¹⁷⁵

Ademais disso, é certo que o melhor método de interpretação da regra constitucional de desoneração fiscal é a teleológica, ou seja, aquela que busca o correto sentido do dispositivo legal, através da aferição dos bens jurídicos que se buscam proteger. É esperado que tal forma de interpretar resulte em uma ampliação dos significados possíveis dos termos empregados pela norma. Dessa forma, para corretamente aplicar a imunidade tributária religiosa, faz-se necessário determinar qual a conotação que efetivamente protegerá a liberdade de crença e de manifestação religiosa, bem como a laicidade estatal, sem descuidar, contudo, do

¹⁷⁵ CARVALHO, *op. cit.*, p. 189.

contexto social no qual tal regra se insere e da possibilidade de ferir outros valores igualmente constitucionais, como a livre concorrência e a isonomia.

Os valores resguardados pela norma tributária imunizante ajudam na determinação da sua correta significação, assim como as potenciais ofensas a outros valores e as circunstâncias sociais de uma determinada época. A análise de todos esses fatores é que possibilitará a correta aplicação do dispositivo constitucional, esse que não pode incidir indiscriminadamente, para não fragilizar o intuito da norma. Sobre a necessidade de observância das liberdades protegidas pela regra imunizante, ensina Hugo de Brito Machado:

[...] a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso a sua literalidade.¹⁷⁶

Dessa maneira, faz-se imprescindível que o exegeta não dê privilégio apenas à interpretação gramatical e acabe por desconsiderar, em seu labor, a teleologia da norma, sobretudo se esta está inserida no diploma constitucional, que é uma carta aberta de valores.

É preciso adotar uma interpretação que não se mostre nem excessivamente extensiva, nem muito restritiva, mas, sim, uma interpretação com capacidade necessária apenas para concretizar os princípios assegurados pela norma imunizante. Nesse sentido, posiciona-se Regina Helena da Costa:

Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar à eficácia do princípio ou liberdade. Portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível.

[...] Desse modo, a interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária a fazer dela exsurgir o princípio ou valor nela albergado. Sendo assim, não se apresenta legítima a interpretação ampla e extensiva, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada “interpretação literal”, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária. Em ambos os casos o querer constitucional estaria vulnerado.¹⁷⁷

Ou seja, a interpretação da norma será admissível se for capaz de efetivar, no caso da imunidade tributária religiosa, a liberdade de crença e manifestação religiosa, bem como a laicidade estatal, razão pela qual se faz necessário achar uma “justa medida” entre a atividade criativa do intérprete e o que almeja o texto constitucional.

¹⁷⁶ MACHADO, *op. cit.*, p. 229.

¹⁷⁷ COSTA, *op. cit.*, p. 127-128.

Assim, os efeitos que acompanham a aplicação da regra ao caso concreto devem ser levados em conta, pois o Direito deve estar atento às transformações que é capaz de provocar na sociedade. Se a norma é frequentemente utilizada para favorecer indevidamente alguém ou facilitar o cometimento de crimes, e, dessa forma, deixar de atender aos fins a que se propõe, o intérprete deverá estar atento a isso, a fim de que não se mostre cego em seu labor e profira entendimentos inadmissíveis e carentes de legitimidade.

Para haver harmonia entre a imunidade tributária religiosa, enquanto cláusula pétrea, e os desígnios de parcela da sociedade, que resta inconformada com a existência de tal norma, é preciso que o dispositivo constitucional seja corretamente aplicado, incidindo apenas sobre aquelas situações nas quais ficarem devidamente evidenciado que as finalidades essenciais da instituição religiosa estão sendo devidamente cumpridas, pois apenas dessa forma se estará efetivamente prestigiando os nobres valores assegurados pela regra constitucional. Isto posto, se perceberá que o problema da imunidade tributária religiosa não está na sua previsão constitucional, mas na sua interpretação e consequente aplicação.

5 CONCLUSÕES

O presente trabalho debruçou-se sobre a imunidade tributária religiosa, constante do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CRFB/88, a fim de, sobretudo, analisar qual a sua natureza jurídica, se norma constitucional revogável ou cláusula pétrea. A importância do tema se revela na divergência doutrinária e no fato de que muitos pugnam pelo extermínio de tal regra do ordenamento jurídico brasileiro, fazendo-se necessário averiguar a viabilidade de tal pleito.

A norma que imuniza os templos de qualquer culto, assim como as demais hipóteses de desoneração fiscal dispostas na Lei Maior, é uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou seja, é um dispositivo que delimita a competência dos entes políticos para instituir seus impostos, com o escopo precípua de se verem protegidos alguns valores sociais e políticos considerados relevantes pelo legislador constituinte originário. No caso da regra aqui estudada, intenta-se resguardar a liberdade de crença e manifestação religiosa, bem como a laicidade estatal, direitos essenciais em uma sociedade plural como a brasileira.

Nota-se que o sentido da imunidade em apreço não se esgota nas palavras literalmente consideradas, até mesmo porque essas podem admitir vários significados. Então, restou estabelecido que, para a sua correta aplicação, faz-se imperativo analisar o seu objetivo precípua, o qual, como dito, é proteger essencialmente os valores supracitados.

Passadas essas constatações, almejou-se definir qual o alcance dos termos “religião”, “templo” e “culto” com base no que ensina a doutrina. Isso porque tal elucidação é essencial para se determinar quando incide, ou não, a regra analisada.

A religião pode ser compreendida como um conjunto de fatores (doutrinas, rituais, estrutura etc.) que objetiva estabelecer uma ligação entre os homens e um Ser Transcendental, a fim de preencher o vazio que se instala no íntimo do ser humano e enaltecer valores capitais. Além da conceituação, foi importante estabelecer critérios de enquadramento. Não se tratou de apontar um rol taxativo de entidades, mas de precisar parâmetros para a correta aplicação da norma imunizante, que não pode ser indiscriminada. Assim, advertiu-se ser necessária a presença de: a) indícios de fé em uma divindade; b) fiéis e regras de disciplina entre eles e o Ser Transcendental; c) formalidade jurídica; e d) caráter

permanente.

Quanto ao termo “templo”, evidenciou-se ser ele todo espaço que possibilite ou facilite a prática religiosa, desde que ligado às finalidades essenciais da instituição, razão pela qual comumente é imunizada a casa dos ministros religiosos, os conventos, os cemitérios etc. Conquanto não se tenha discordado completamente da doutrina e da jurisprudência, aferiu-se ser necessária a presença de preponderância de uso do local nas atividades essenciais da igreja, prevalência essa que não se mostra no caso, por exemplo, de residências de oficiantes de culto, os quais, além de elaborarem sermões, praticam outras atividades de um cidadão contribuinte comum em seu lar.

O termo “culto”, por sua vez, representa toda manifestação religiosa que não fira bens jurídicos protegidos pela Constituição, não se podendo restringir seu alcance à determinação de que ele é divino ou satânico, sob pena de se conferir ampla discricionariedade ao intérprete e, desse modo, colocar em risco o desígnio constitucional.

Logo, constatou-se que uma interpretação ampliativa da norma não é o mesmo que uma interpretação livre. Devem ser fixados critérios a serem seguidos quando da análise do caso concreto, a fim de corretamente aferir se é, ou não, o caso de fazer incidir a regra imunizante, pois sua aplicação não pode ser indistinta, arriscando-se a resguardar fraudes, no lugar dos valores originalmente intentados.

Em seguida, aferiu-se que a imunidade tributária religiosa é uma cláusula pétrea e não pode ser revogada pelo Poder Constituinte derivado. Em outras palavras, com fulcro no art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB/88, não poderia haver proposta de emenda tendente a aboli-la, porquanto se consubstancia em um autêntico direito do contribuinte.

As desonerações fiscais dispostas na Lei Maior são francas decorrências dos valores que buscam proteger. Não apenas delimitam a competência tributária, mas geram o dever dos entes políticos de se absterem de instituir tributos em dadas hipóteses, o que, de outro lado, gera um legítimo direito para o contribuinte de não ser onerado.

Existe, sim, uma ligação direta entre a tributação e a violação dos princípios constitucionais assegurados pela regra imunizante, pois a exação fiscal pode ser instrumento de opressão. E, ainda que tal mácula não fosse percebida desde logo, a mera possibilidade de extinção, fragilidade ou vulneração de direitos

não é permitida pelo texto constitucional, que veda reformas tão-somente “tendentes” a abolir tais direitos.

Restou consignado, também, que não há ofensa à isonomia, pois desassemelhar pode ser legítimo, desde que se intente, com isso, assegurar valores constitucionais, como é o caso das regras imunizantes. Da mesma maneira, não há ofensa à justiça tributária, uma vez que essas normas não devem obediência ao princípio da capacidade contributiva e serão aplicadas, no caso concreto, tão logo se constate a hipótese prevista na Carta Magna.

Ademais, não se pode considerar a imunidade tributária como uma benesse ou privilégio estatal, porquanto possui nobre intenção, qual seja, proteger valores considerados relevantes pela própria sociedade no momento constituinte. É certo, e não se nega, que as finalidades da norma, por vezes, não são alcançadas, mas isso não deve servir de fundamento para pleitear a sua revogação, ainda que isso fosse possível.

A irresignação e a insatisfação devem existir, mas não podem estar concentradas na previsão constitucional ou em seu uso desvirtuado. Em verdade, a resistência deve ser contra a ampla aplicação dessa norma, que decorre geralmente de uma interpretação extremamente extensiva e que desconsidera o contexto no qual o dispositivo está inserido; contra a forma como a imunidade é estendida a situações que ferem outros princípios constitucionais e contra a corrupção ou omissão da fiscalização tributária, que diante de situações tributáveis, não faz incidir o imposto devido.

Dessa forma, se a norma imunizante pretende assegurar valores constitucionais, a sua interpretação deverá aferir se esses, no caso concreto, estão sendo alcançados. Caso estejam, far-se-á necessário também averiguar se outros valores, como a livre concorrência e a isonomia, estão sendo maculados. O processo interpretativo não poderá, ao final, conduzir a um entendimento excessivamente restritivo, nem demasiado ampliativo, porquanto o primeiro não cumpriria o desígnio constitucional e o segundo fugiria deste, pois deixaria de proteger liberdades, para possivelmente tutelar situações fraudulentas.

De mais a mais, concluiu-se que ao realizar uma interpretação, não é possível ignorar a “moldura” de significados formada pelas diversas conotações que uma palavra pode possuir em um determinado contexto. Guiado por isso, o intérprete deverá adotar o entendimento que melhor atenderá aos fins da norma.

Frisou-se isto porque, na imunidade em tela, é essencial definir corretamente o que se enquadra como “religião”, “templo” e “culto”. Se for constatada a indevida incidência da regra constitucional, os pleitos por sua revogação aumentarão, situação a qual não se deve esperar, pois é preciso haver harmonia entre a existência da imunidade, que é cláusula pétrea, e as circunstâncias fáticas que a envolvem.

Por todo o exposto é que a tarefa do STF configura-se como sendo de fundamental relevância. O seu labor interpretativo fixa parâmetros a serem seguidos por todos os demais tribunais pátrios. Sendo assim, para se mostrarem legítimas, suas decisões devem ser cuidadosamente fundamentadas, minuciosamente expondo o porquê da incidência da norma imunizante. Nessa ordem de ideias, os precedentes jurisprudenciais não podem ser cegamente aplicados, sem maiores ponderações sobre o caso concreto, pois a mera repetição de julgados anteriores não pode ser considerada como devida fundamentação, sobretudo se estendido indevidamente o alcance do dispositivo constitucional.

Em síntese, concluiu-se que para haver equilíbrio entre a imunidade tributária religiosa, que é cláusula pétrea e não pode ser abolida por meio de emenda constitucional, e as circunstâncias fáticas que envolvem a norma, faz-se imperativo considerar quais os valores resguardados pela regra imunizante, a fim de determinar corretamente a sua significação, bem como identificar potenciais ofensas a outros valores igualmente constitucionais e observar as circunstâncias sociais que envolvem sua existência. A análise de todos esses fatores é que possibilitará a correta aplicação do dispositivo constitucional, esse que de modo algum poderá incidir indiscriminadamente, para não fragilizar o intuito da norma.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. **Constituição da República Democrática Alemã de 1949**. Bonn. Disponível em: <<http://www.verfassungen.de/de/gg.htm>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

ALEMANHA. **Constituição de Weimar (1919)**. Weimar. Disponível em: <<http://www.verfassungen.de/de/de19-33/verf19-i.htm>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARGENTINA. **Constituição da Nação Argentina**. Buenos Aires. Disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina. **Rosa Melo de Cane s. Inconstitucionalidade Del Impuesto de Sucesiones en La Provincia de Buenos Aires**. Julgado em: 16 de dezembro de 1911. Disponível em: <<http://tributarioargentino.com.ar/wp-content/uploads/2013/08/FALLO-ROSA-MELO-DE-CANE-S-INCONSTITUCIONALIDAD-DEL-IMPUESTO-DE-SUCESIONES-EN-LA-PROVINCIA-DE-BUENOS-AIRES.pdf>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE FRANCESA. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. Versalhes. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42 de 19.12.03**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 26. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOTELHO, Octavio da Cunha. **Afinal, o que é Religião?**. Joinville: Editora Clube de Autores, 2014.

BRANDES, Ingomar. **Direito, Ética e Religião: considerações gerais**. 1994. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)**. Rio de Janeiro. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 21 de março de 2017.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)**. Rio de Janeiro. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 21 de março de 2017.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1937)**. Rio de Janeiro. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 21 de março de 2017.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Rio de Janeiro. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 21 de março de 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 22 de março de 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de março de 2017.

BRASIL. **Código de Processo Civil de 2015**. Brasília. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (1824)**. Rio de Janeiro. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 20 de março de 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 01 de 1969**. Brasília. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 22 de março de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Informativo nº 534**. Para fins de cobrança do ITBI, é do município o ônus da prova de que o imóvel pertencente a entidade religiosa está desvinculado de sua destinação institucional. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=INFJ&tipo=informativo&livre=@COD=%270534%27>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF**. Rel. Min. Sydney Sanches. Tribunal Pleno. Julgado em: 15/12/1993.

Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>.

Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 690.712/RJ**. Rel. Min. Ricardo Lawandowski.

Segunda Turma. Julgado em: 23/06/2009. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>>.

Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso**

Extraordinário com Agravo nº 694.453/DF. Rel. Min. Ricardo Lawandowski.

Segunda Turma. Julgado em: 25/06/2013. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>>.

Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso**

Extraordinário com Agravo nº 790.299/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes. Segunda

Turma. Julgado em: 20/05/2014. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6017802>>.

Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso**

Extraordinário com Agravo nº 800.395/ES. Rel. Min. Roberto Barroso. Primeira

Turma. Julgado em: 28/10/2014. Disponível

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

Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso**

Extraordinário com Agravo nº 805.492/RJ. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma.

Julgado em: 31/05/2016. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11181515>>

. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso**

Extraordinário com Agravo nº 866.402/RJ. Rel. Min. Celso de Mello. Segunda

Turma. Julgado em: 24/03/2015. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8255429>>.

Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso**

Extraordinário com Agravo nº 895.972/RJ. Rel. Min. Roberto Barroso. Primeira

Turma. Julgado em: 02/02/2016. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10328781>>

. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 915.011/RJ**. Rel. Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgado em: 10/11/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9967289>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 221.239/SP**. Rel. Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. Julgado em: 25/05/2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249506>>. Acesso em: 22 de junho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Julgado em: 18/02/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ**. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em: 20/09/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2848329>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 470.520/SP**. Rel. Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em: 17/09/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4894112>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Julgado em: 04/09/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562/BA**. Rel. Min. Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em: 21/05/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em: 02/12/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1322823>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 636.941/RS**. Rel. Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgado em: 13/02/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>. Acesso em: 27 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 279**. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=217>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 724**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto – Questões Conexas**. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. MORETI, Daniel. *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **São as Imunidades “Cláusulas Pétreas”?**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (coord.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CINTRA, Carlos César Sousa. **Particularidades Manifestadas pela Disciplina Jurídica Fundamental da Tributação no Brasil**. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence. (Org.). *Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011.

CHURCHES and taxes: background of the issue. **ProCon**, Santa Monica, 08 maio 2016. Disponível em: <<http://churchesandtaxes.procon.org/view.resource.php?resourceID=006554>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

_____. **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005.

COSTA, Regina Helena da. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COURT: taxes and fees imposed by German churches did not violate religious freedom. **Human Rights Europe**, França, 06 de abril de 2017. Disponível em: <<http://www.humanrightseurope.org/2017/04/court-taxes-and-fees-imposed-by-german-churches-did-not-violate-religious-freedom/>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

CRAWFORD, Robert. **O que é Religião?**. vol. I. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2005.

DALLARI, Dalmo Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÉDUCTION fiscal: dons et subventions. **Ooreka**, França, 08 maio 2017. Disponível em: <<https://impot-sur-le-revenu.ooreka.fr/comprendre/deduction-fiscale-don>>. Acesso em: 14 de maio de 2017;

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Constituição Dos Estados Unidos**. Filadélfia. Disponível em: <[https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#amdt_1_\(1791\)](https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#amdt_1_(1791))>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Internal Revenue Code. U.S. House of Representatives**. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 263 U.S. 578. **Trinidad, Insular Colector v. Sagrada Orden de Predicadores, etc.** Relator Mr. Justice Van Devanter. Julgado em: 14 de janeiro de 1924. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/263/578>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 397 U.S. 664. **Walz v. Tax Comission of City of New York**. Relator Mr. Chief Justice Burger. Julgado em: 04 de maio de 1970. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/397/664/case.html>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 404 U.S. 412. **Diffenderfer v. Central Baptist Church**. Relator Mr. Justice Powell. Julgado em: 10 de janeiro de 1972. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/404/412/case.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. 489 U.S. 1. **Texas Monthly, Inc. v. Bullock**. Relator Mr. Justice Brennan. Julgado em: 21 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/489/1.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Tax Guide for Churches & Religious Organizations**. Internal Revenue Service. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1828.pdf>>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

FRANÇA. **Constituição da República Francesa**. Paris. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

GERMAN court warns catholics: pay church tax or face expulsion. **Independent**, Reino Unido, 26 setembro 2012. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/world/europe/german-court-warns-catholics-pay-church-tax-or-face-expulsion-8180811.html>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

GIM Argello usou até igreja para movimentar parte da propina de R\$ 5,3 milhões, diz MPF. **O Globo**, Rio de Janeiro, 12 abr. 2016. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/gim-argello-usou-ate-igreja-para-movimentar-parte-da-propina-de-53-milhoes-diz-mpf-19065222>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias Enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

Haidar, Raul. **Extinção de Todas as Imunidades Tributárias é Questão de Justiça**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-abr-17/extincao-imunidades-tributarias-questao-justica>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

_____. **O Fim da Imunidades Tributária das Igrejas é Urgente**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-19/justica-tributaria-fim-imunidade-tributaria-igrejas-urgente>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

HELMER, Gisele. **Sugestão Legislativa nº 02/2015**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>>. Acesso em: 25 de abril de 2017.

IGREJAS cristãs na Alemanha não abrem mão do imposto. **O Globo**, Rio de Janeiro, 13 dez. 2012. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/mundo/igrejas-cristas-na-alemanha-nao-abrem-mao-do-imposto-6392657>>. Acesso em: 20 de maio de 2017.

IGREJA está envolvida na lavagem de dinheiro praticada por Cunha. **Blasting News**, São Paulo, 20 out. 2016. Disponível em: <<http://br.blastingnews.com/politica/2016/10/igreja-esta-envolvida-na-lavagem-de-dinheiro-praticada-por-cunha-001198271.html>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2015. 167 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

FRIGO JUNIOR, Gilberto. **A Imunidade Tributária e os Direitos e Garantias Fundamentais do Contribuinte**. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel. *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

JUSTIÇA condena Igreja Universal do Reino de Deus por sonegação de impostos. **Gospel Mais**, Curitiba, 21 fev. 2014. Disponível em: <<https://noticias.gospelmais.com.br/justica-condena-universal-sonegacao-impostos-65339.html>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

KARNAL *et al.* **História dos Estados Unidos – das origens do século XXI**. São Paulo: Contexto, 2007.

LA iglesia católica ante la postedad tributaria estatalen el orden nacional. **Administracion Eclesiastica**, Buenos Aires, 2012. Disponível em:

<<http://administracionesecclesiasticas.blogspot.com.br/2013/05/la-iglesia-catolica-ante-la-potestad.html>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

LIMA, Daniel Araújo. **A Amplitude da Imunidade dos Templos Religiosos: Exoneração de Impostos Diretos e Indiretos**. 2006. 102 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico** 2. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **NOMOS**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 32, n. 2, p. 223-259, jul./dez. 2012.

MANOEL, Ivan Ap. **História, Religião e Religiosidade**. Revista de Cultura Teológica, São Paulo, n. 59, p. 105-128, abr./jun., 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro, n. 13 e 14, p. 156, 1998. Disponível em: <<http://www.ablj.org.br/revistas/revista13e14/revista13e14%20%20IVES%20GANDRA%20DA%20SILVA%20MARTINS%20%E2%80%93%20Imunidades%20tribut%C3%A1rias.pdf>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

MAZETO, Cristiano de Sousa. RIBEIRO, Maria de Fátima. **A Imunidade dos Partidos Políticos e suas Repercussões no Contexto Econômico e Social**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (coord.). **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1, de 1969**. t. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Paris. Disponível em:

<http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Convenção Americana de Direitos Humanos**. San José. Disponível em:

<https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

PASTOR é condenado por sonegação em Maringá. **Tribuna**, Curitiba, 01 abr. 2005. Disponível em: <<http://www.tribunapr.com.br/noticias/parana/pastor-e-condenado-por-sonegacao-em-maringa/>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

QUADRILHA criou Igreja em São Paulo para sonegar impostos e lavar dinheiro.

Estadão, São Paulo, 01 nov. 2012. Disponível em:

<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,quadrilha-criou-igreja-em-sao-paulo-para-sonegar-impostos-e-lavar-dinheiro-imp-,954195>>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva**. 1993. 123 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, 1993.

SCIENTOLOGISTS granted tax exemption by the U.S.. **The New York Times**, Nova Iorque, 14 out. 1993. Disponível em:

<<http://www.nytimes.com/1993/10/14/us/scientologists-granted-tax-exemption-by-the-us.html>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

THE european court defends french's Jehovah's Witnesses. **La Jeune Politique**.

França, 10 julho 2012. Disponível em: <<http://ljppl.com/the-european-court-defends-french-jehovahs-witnesses/>>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

THE scientology religion court decisions in Germany. **Scientology**. Disponível em:

<<http://www.scientologyreligion.org/religious-recognitions/church-of-scientology-german-religious-recognitions.html>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

THE story behind the controversy. **Freedom Magazine**, California. Disponível em:

<<http://www.freedommag.org/english/vol27i5/page16.htm>>. Acesso em: 16 de maio de 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidades Tributárias**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. III. Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VERGUEIRO, Guilherme von Muller Lessa. **Teoria Constitucional da Imunidade dos Templos Religiosos**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (coord.). Imunidade Tributária. São Paulo: MP Editora, 2005.