



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

RONEY CARLOS DE CARVALHO

**AS DISTORÇÕES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO E A NECESSÁRIA CONSIDERAÇÃO DO IMPACTO SOBRE OS
ORÇAMENTOS MUNICIPAIS**

FORTALEZA

2018

RONEY CARLOS DE CARVALHO

**AS DISTORÇÕES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO E A NECESSÁRIA CONSIDERAÇÃO DO IMPACTO FINANCEIRO SOBRE
OS ORÇAMENTOS MUNICIPAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito e Ordem Jurídica Constitucional.

Área de concentração: Democracia e Finanças Públicas

Orientadora: Prof.^a. Dra. Denise Lucena Cavalcante.

FORTALEZA

2018

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)

C327d Carvalho, Roney Carlos de.

As distorções da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e a necessária consideração do impacto sobre os orçamentos municipais / Roney Carlos de Carvalho. – 2018.

130 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2018.

Área de concentração: Democracia e Finanças Públicas

Orientação: Prof. Dra. Denise Lucena Cavalcante.

1. Imunidade. 2. Templos de qualquer culto. 3. Renúncia de Receita. 4. Orçamento. I. Título.

CDD 340

RONEY CARLOS DE CARVALHO

AS DISTORÇÕES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO E A NECESSÁRIA CONSIDERAÇÃO DO IMPACTO FINANCEIRO SOBRE OS
ORÇAMENTOS MUNICIPAIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Democracia e Finanças Públicas

Aprovada em 20/03/2018

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Dra. Fernanda Maria Afonso Carneiro

Centro Universitário INTA - UNINTA

A meus pais, Francisco (*in memorian*) e Heliane,

A minha esposa Vitória Christiane

A minha filha Rita Aurora

AGRADECIMENTOS

A minha orientadora Prof.^a. Dra. Denise Lucena Cavalcante, pela excelente orientação e pelo incentivo.

Aos professores Dr. Carlos Cintra e Dr. Hugo Segundo pelas valorosas contribuições ao desenvolvimento deste trabalho feitas durante o Exame Geral de Qualificação.

A minha família, em especial à minha esposa Vitória Christiane por todo apoio e compreensão.

“Com tanto dinheiro girando no mundo
Quem tem pede muito quem não tem pede mais
Cobiçam a terra e toda a riqueza
Do reino dos homens e dos animais
Cobiçam até a planície dos sonhos
Lugares eternos para descansar
A terra do verde que foi prometido
Até que se canse de tanto esperar
Que eu não vim de longe para me enganar
Que eu não vim de longe para me enganar”. (Zé Ramalho)

RESUMO

A presente dissertação tem por objeto a imunidade tributária dos templos de qualquer e a análise do impacto financeiro orçamentário sobre as receitas tributárias municipais. A pesquisa se justifica, apesar da profusão de trabalhos sobre a matéria, encontrar-se distante um pensamento jurídico dominante e pacífico. Ademais em períodos no qual se discute corte de gastos, é salutar voltar-se o foco para as diversas espécies de benefícios fiscais e analisar a viabilidade de sua manutenção ou não, desde uma perspectiva da finalidade e eficácia. É nosso objetivo verificar a validade da indicação de que a imunidade dos templos é condição necessária para a efetivação do direito fundamental da liberdade de consciência e crença, bem como apontar as distorções de sua criação e aplicação, notadamente por colidir com outras normas de hierarquia constitucional, nomeadamente, o princípio da igualdade, da capacidade contributiva e do estado laico. É ainda objetivo desta pesquisa verificar o enquadramento da imunidade na categoria de benefício fiscal e como tal, discorrer sobre a necessidade de sua consideração na elaboração das leis orçamentárias. Utilizamos do método dedutivo para análise dos textos constitucional e legal, bem como dos textos doutrinários acerca da temática das imunidades a fim de desenvolver pesquisa que traduza a essência e a disciplina normativa da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. E do método indutivo, partindo do particular ao geral, dos efeitos à causa, discorrer sobre o impacto das imunidades sobre os orçamentos municipais.

Palavras-chave: Imunidade. Templos. Renúncia de Receita Orçamento

ABSTRACT

The present dissertation aims at tax immunity of any temples and the analysis of the budgetary financial impact on municipal tax revenues. The research is justified, despite the profusion of works on the matter, to find distant a dominant and peaceful legal thought. In addition, during periods in which spending cuts are discussed, it is salutary to focus on the various types of tax benefits and to analyze the feasibility of their maintenance or not, from a perspective of purpose and effectiveness. It is our objective to verify the validity of the indication that the immunity of the temples is a necessary condition for the realization of the fundamental right of freedom of conscience and belief, as well as to point out the distortions of its creation and application, notably by colliding with other norms of constitutional hierarchy, in particular the principle of equality, contributory capacity and the lay state. It is also the objective of this research to verify the immunity framework in the category of fiscal benefit and as such, to discuss the need for its consideration in the elaboration of budget laws. We use the deductive method to analyze the constitutional and legal texts as well as the doctrinal texts on the subject of immunities in order to develop research that translates the essence and normative discipline of the tributary immunity of the temples of any cult. And from the inductive method, starting from the particular to the general, of the effects to the cause, to discuss the impact of the immunities on the municipal budgets.

Keywords: Tax exempt. Churches. Tax expenditure. Budget

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 A QUESTÃO RELIGIOSA NO BRASIL.....	14
1.1 DO CONCEITO DE RELIGIÃO.....	14
1.2 LAICIDADE E LIBERDADE RELIGIOSA NO ESTADO BRASILEIRO.....	17
1.3 A INTERFERÊNCIA DAS IGREJAS NA TOMADA DAS DECISÕES POLÍTICAS Erro! Indicador não definido.	
2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	25
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO..... Erro! Indicador não definido.	
3.1 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	28
3.2 FUNDAMENTO ESPECÍFICO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS.....	31
3.3 A INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO TEMPLOS DE QUALQUER CULTO....	33
3.4 AMPLITUDE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS.....	35
3.5 FINALIDADES ESSENCIAIS REFERIDAS NO §4º DO ART. 150.....	37
3.6 STF E A IMUNIDADE DOS TEMPLOS.....	40
3.7 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ..	41
4 CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	43
4.1 CRÍTICA DA FORMAÇÃO DO PENSAMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	43
4.2 O PRINCÍPIO DA CONTIGÊNCIA NO FUNDAMENTO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	48
4.3 POSSIBILIDADE DE ABOLIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS.....	51
4.4 ABUSO DE DIREITO NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	54

4.5	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
	56	
5	O IMPACTO ORÇAMENTÁRIO DECORRENTE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NOS MUNICÍPIOS	58
5.1	DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO RENÚNCIA DE RECEITA	58
5.1.1	<i>Considerações iniciais</i>	58
5.1.2	<i>Renúncia de receita: origem do termo, aproximação com as despesas diretas e enquadramento das imunidades dos templos no conceito</i>	61
5.2	A NECESSÁRIA PREVISÃO DO IMPACTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS ORÇAMENTOS.....	70
5.2.1	<i>Breves esboços sobre controle das renúncias fiscais e responsabilidade fiscal</i>	70
5.2.2	<i>A demonstração do impacto da imunidade tributária nas leis orçamentárias</i>	73
5.3	O EFEITO SOBRE AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS DECORRENTE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA	75
5.3.1	<i>Isenção e imunidade no ordenamento jurídico do município de Fortaleza</i>	75
5.3.2	<i>Aspectos da tributação municipal de Fortaleza</i>	77
5.3.3	<i>O efeito da imunidade sobre templos de qualquer culto no orçamento de Fortaleza</i> ..	79
	CONCLUSÕES	84
	REFERÊNCIAS	87
	ANEXO I.....	99
	ANEXO II	101

INTRODUÇÃO

A ideia da tributação é tão remota quanto a própria ideia de Estado. A instituição dos tributos se justifica pela necessidade incessante do Estado de buscar recursos financeiros ou de serviços e/ou bens dos contribuintes (os tributos *in natura* em vias de extinção) para suprir as necessidades coletivas da sociedade. Charles Adams aponta inclusive que os impostos despontam como um dos principais motores da história. Mais que deuses ou grandiosidade de homens singularmente considerados. Aponta ainda com certa irreverência que tudo que o homem inserido numa sociedade fiscal (tax man) quer, ele consegue, inclusive sua liberdade¹.

Por sua vez, acompanhando a história da imposição tributária, encontramos o desenvolvimento de mecanismos de exoneração tributária, que poderiam ser reduzidos, sem riscos de erro, na fórmula de manutenção ou criação de privilégios para as classes dominantes.

Corroborando a ilação suscitada por Charles Adams sobre serem os impostos motores da história, Regina Helena Costa lembra que “as classes privilegiadas – o clero e a nobreza – não admitiam que tivessem que pagar impostos como a gente comum, estando desobrigadas do pagamento de praticamente todas as taxas da época. Tal fator contribuiu, como sabido, para a deflagração da Revolução Francesa²”.

Modernamente, a imunidade, a regra de exoneração por excelência, não apresenta como fundamento expresso a criação ou manutenção de privilégios, mas profundamente justificada por princípios e valores de elevada hierarquia para uma dada sociedade. Embora, analisados cada hipótese específica individualmente, talvez possamos vislumbrar que em muitos destas imunidades o valor subjacente não seria afetado por eventual tributação.

Entendemos, infelizmente, que muitas das exonerações tributárias, tanto no âmbito constitucional com as imunidades e na seara infraconstitucional com as isenções, estão sujeitas à atuação de setores que exercem indevida ingerência sobre os assuntos estatais que, por sua própria natureza, dirigem-se à coletividade indistintamente.

As imunidades tributárias se inserem no campo constitucional mediante atividade de um congresso eleito para o fim primordial de elaborar um texto constitucional para a nação. E neste momento, grupos ou setores sociais exercem influência própria do fenômeno político para fazerem valer e positivarem no texto constitucional os valores que lhes são mais caros e

¹ ADAMS, Charles. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. 2nd Edition. New York: Madison Books, 1999, p. 21.

² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3ª ED. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 33.

representativos de seus interesses. Queremos presumir a boa-fé desta influência, mas esta presunção não ilide que reconheçamos incongruências na positivação da imunidade dos templos de qualquer culto, notadamente quando verificamos o grave entrechoque entre normas constitucionais, pretensamente harmônicas, a saber: estado laico (art. 19, I); isonomia (art. 5º e art. 150, II); capacidade contributiva (art. 145, §1º), entre outras. Tais incongruências serão abordadas no texto e justificam a primeira parte do nosso título “Distorções da Imunidade dos templos de qualquer culto”.

A segunda parte do título “a necessária consideração do impacto financeiro sobre os orçamentos municipais” encontra sua gênese nos encontros realizados no âmbito da disciplina Controle Social das Finanças Públicas sob a cátedra da professora orientadora deste trabalho, Denise Lucena Cavalcante no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará. Neste diapasão, argumentamos que as imunidades tributárias, e por corte metodológico, a referente aos templos de qualquer culto, apresenta todos os elementos caracterizadores de benefício de natureza tributária e em função disso deveria obrigatoriamente figurar nos demonstrativos que acompanham a elaboração e aprovação das leis orçamentárias anuais nos termos insculpidos no art. 165, §6º da Constituição Federal de 1988. Nossa pesquisa é, em suma, e principalmente no capítulo específico sobre o impacto orçamentário, controle social sobre as finanças públicas.

Nossa hipótese é que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é desnecessária para o alcance da plena liberdade de crença. E mais que isso. Choca-se irremediavelmente contra o princípio da liberdade de crença, ao tornar todos os contribuintes, tomados sob certa perspectiva, adeptos de uma ou outra corrente confessional; contribuintes necessários do “dízimo” na medida que reduzida a carga tributária incidente sobre as entidades religiosas, mas mantendo inalterado a despesa com os gastos sociais, os demais contribuintes não beneficiados tem sua carga tributária majorada para fazer frente as despesas públicas. Prejudicado então o princípio da isonomia.

O texto resta estruturado em cinco capítulos com as seguintes ideias centrais. No capítulo 1, discutimos a questão religiosa no Brasil que, embora não constitua o núcleo do objeto de estudo, é de relevância imensurável para o desenvolvimento das ideias que se seguem. Se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se alicerçou sobre os pilares da liberdade de crença é fundamental para que a compreendamos em perfeição recorramos ao estudo das questões que necessariamente lhe são peculiares. Destacamos aqui a importância do princípio do estado laico, apresentando-o com mais mérito para a proteção da liberdade de crença, mais do que a imunidade tributária.

No capítulo que se segue abordamos o tema geral da imunidade tributária em busca de um conceito doutrinário com o qual pudéssemos nos perfilhar, desnudando sua natureza jurídica bem como estabelecendo uma classificação. Trata-se de revisão de literatura.

O capítulo 3 é dedicado ao estudo específico da imunidade dos templos de qualquer culto, abordando seu histórico constitucional, fundamento, amplitude e formação do pensamento jurisprudencial. É novamente revisão literária. Poderíamos ainda declarar que é análise do direito tal como ele é, ou noutros termos, análise do direito positivo.

O capítulo 4, que perfeitamente poderíamos enquadrar nos tópicos do capítulo 3, é dedicado a tecermos críticas aos seus itens, destacando as distorções de sua aplicação. É análise do direito que, na nossa concepção, deveria ser. Se o texto positivado é só uma das inúmeras possibilidades do direito, buscamos investigar outras possibilidades que poderiam, mas não foram cristalizadas no texto constitucional.

O capítulo 5 é dedicado a reforçar a análise do impacto financeiro-orçamentário provocado no âmbito dos municípios, sabidamente o ente mais frágil dos que compõem a federação brasileira. Partimos da análise do orçamento municipal de Fortaleza, para mediante indução, concluirmos sobre o nocivo efeito das imunidades nos orçamentos municipais.

Destacamos que utilizamos do método dedutivo para a partir da análise dos textos constitucional e legal, bem como estudos doutrinários acerca da temática, para desenvolver, nos primeiros capítulos, pesquisa que traduza a essência e a disciplina normativa da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Quanto ao capítulo destinado à análise do impacto causado pela imunidade dos templos no orçamento de Fortaleza utilizamos o método indutivo, partindo de dados particulares e por meio de uma sequência de operações cognitivas, partimos dos efeitos à causa

1 A QUESTÃO RELIGIOSA NO BRASIL

Abordaremos nestas primeiras linhas assunto que, embora não constitua o núcleo do objeto de estudo, é de relevância imensurável para o desenvolvimento das ideias que se seguem. Se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se alicerçou sobre os pilares da liberdade de crença é fundamental para que a compreendamos em perfeição recurso ao estudo das questões que necessariamente lhe são peculiares. Neste sentido, o capítulo primeiro deste trabalho é dedicado à análise perfunctória da questão religiosa no Brasil.

1.1 DO CONCEITO DE RELIGIÃO

A religião liga-se de maneira quase inseparável à própria evolução da humanidade e de sua disposição para procurar explicações para os acontecimentos de seu cotidiano. Assim é que a crença em seres divinos e extraordinários desponta inicialmente como legítima detentora da verdade sobre a explicação da ocorrência de tais acontecimentos. Muito comum em comunidades humanas primitivas a correspondência perfeita entre algum fato inexplicável, para sua época ressaltasse-se, e a existência de um deus regente respectivo. Meramente a título ilustrativo mencionamos que algumas culturas indígenas, notadamente o povo Tupi e o povo Guarani, cultuavam Tupã como o espírito do Trovão. Na mitologia grega, para o mesmo fenômeno, havia Zeus, deus dos trovões. David Hume apresenta a gênese da religião ligada ao desconhecido nos seguintes termos:

A religião primitiva da humanidade surgiu principalmente de um medo dos acontecimentos futuros; e pode-se facilmente conceber quais ideias dos poderes invisíveis e desconhecidos os homens naturalmente entretêm quando estão sob o jugo de sombrias apreensões de todos os tipos. Todas as imagens de vingança, de severidade, de crueldade e de maldade deviam ocorrer, e deviam aumentar o medo e o horror que oprimiam o homem religioso assombrado. Uma vez que um terror infundado se apodera do espírito, a imaginação entra em ação e multiplica ainda mais o número de objetos terríficos, enquanto a profunda obscuridade, ou, o que é pior, a luz pálida que nos cerca, representa os espectros da divindade sob as mais horríveis aparências que se pode imaginar. E não se pode formar a ideia de uma maldade perversa que esses devotos aterrorizados não a apliquem, prontamente e sem escrúpulo, a sua divindade³.

Márcio Morais destaca a senilidade das religiões na história humana, porém, ressalta que a vivência religiosa humana nem sempre foi acompanhada da necessária liberdade religiosa:

³ HUME, David. **História Natural da Religião**. São Paulo: editora Unesp, 2004, p. 107.

Como demonstram as pesquisas antropológicas e arqueológicas, as religiões fazem parte da vida social desde tempos muito remotos, tendo o homem, num primeiro momento, se maravilhado com o mundo e tentado buscar explicações míticas para entendê-lo. Todavia, apesar de a religião fazer parte da vida do homem, desde eras remotas, sabe-se também que a liberdade religiosa é uma conquista recente da humanidade, podendo-se, embasado no pensamento de Georg Jellinek (1851-1911), salientar ser a mesma um dos primeiros direitos fundamentais conquistados pelo homem, sendo tal liberdade, dentro da divisão de gerações de direitos fundamentais estruturada por Norberto Bobbio (1909-2004), um direito de primeira geração⁴.

Rubem Alves, um dos mais célebres teólogos brasileiros, escreve no opúsculo “O que é religião?” que não há nada no mundo factual que seja da esfera do sagrado e que muito do que hoje se considera sagrado já foi em algum momento meramente fato ou coisa profanas. Assim a pedra é somente uma pedra, até que sobre ela se declarem palavras eclesiásticas e aquela pedra transformar-se-á em um altar. Para Rubem Alves a religião é discurso conforme excerto de seu trabalho que transcrevemos abaixo como negritos nossos:

Nenhum fato, coisa ou gesto, entretanto, é encontrado já com as marcas do sagrado. O sagrado não é uma eficácia inerente às coisas. Ao contrário, coisas e gestos se tornam religiosos quando os homens os balizam como tais. **A religião nasce com o poder que os homens têm de dar nomes às coisas**, fazendo uma discriminação entre coisas de importância secundária e coisas nas quais seu destino, sua vida e sua morte se dependuram. E esta é a razão por que, fazendo uma abstração dos sentimentos e experiências pessoais que acompanham o encontro com o sagrado, **a religião se nos apresenta como um certo tipo de fala, um discurso, uma rede de símbolos**. Com estes símbolos os homens discriminam objetos, tempos e espaços, construindo, com o seu auxílio, uma abóbada sagrada com que recobrem o seu mundo. Por quê? Talvez porque, sem ela, o mundo seja por demais frio e escuro. Com seus símbolos sagrados o homem exorciza o medo e constrói diques contra o caos⁵.

Destacamos que essa função de consolo ou conforto fornecido pela religião é duramente criticada por Richard Dawkins⁶, debate que geraria inúmeras páginas, mas que pouco ou nada contribuiria para o desenvolvimento deste trabalho. Consideramos de mais valia destacarmos os ensinamentos de Richard Dawkins sobre as raízes da religião levando em consideração seus conhecimentos em biologia evolutiva. Para Dawkins a religião e a evolução da religião fincam suas raízes nas crianças e no fato de que “mais que qualquer outra espécie, sobrevivemos pela

⁴ MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Religião e Direitos Fundamentais: o princípio da liberdade religiosa no estado constitucional democrático brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, v. 18, n. 1, pp. 225-242, jul./dez. 2011, p. 226.

⁵ ALVES, Rubem. **O que é religião?** São Paulo: Edições Loyola, 2010, p. 24.

⁶ Há algumas poucas evidências de que a crença religiosa protege as pessoas de doenças relacionadas ao estresse. As evidências não são fortes, mas não seria de surpreender se elas fossem verdadeiras, pelo mesmo motivo que as curas movidas pela fé podem funcionar em alguns casos. Quem dera não fosse necessário acrescentar que tais efeitos benéficos de maneira nenhuma reforçam o valor de verdade das alegações da religião. In DAWKINS, Richard. **Deus, um delírio**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 177.

experiência acumulada pelas gerações anteriores, e essa experiência precisa ser transferida às crianças em nome de sua proteção e seu bem-estar”⁷. E conclui mais adiante:

A seleção natural constrói o cérebro das crianças com a tendência de acreditar em tudo que seus pais ou líderes tribais lhes disserem. Tais confiança e obediência são valiosas para a sobrevivência: o análogo a navegar orientando-se pela lua, no caso da mariposa. Mas o lado ruim da obediência insuspeita é a credulidade escrava. O subproduto inevitável é a vulnerabilidade à infecção por vírus mentais. Por ótimos motivos ligados à sobrevivência darwiniana, o cérebro das crianças precisa confiar nos pais, e nos sábios em quem os pais as orientam a confiar. Uma consequência automática é que aquele que confia não tem como distinguir os bons conselhos dos maus. A criança não tem como saber que "Não nade no Limpopo infestado de crocodilos" é um bom conselho, mas que "Você deve sacrificar um cabrito na época da lua cheia, senão as chuvas não virão" é no mínimo um desperdício de tempo e de cabritos. As duas advertências soam igualmente confiáveis. As duas vêm de uma fonte respeitável e são feitas com uma honestidade solene que pede respeito e exige obediência. O mesmo acontece com proposições sobre o mundo, sobre o cosmos, sobre moralidade e sobre a natureza humana. E, muito provavelmente, quando a criança crescer e tiver seus próprios filhos, ela vai naturalmente transmitir boa parte para os filhos — absurdos ou não-absurdos — usando a mesma gravidade contagiosa⁸.

Até aqui já expomos o posicionamento sobre a religião desde duas perspectivas diametralmente opostas, de um teólogo e de um ateu. Externaremos, agora, uma posição jurídica do fenômeno religioso, fundamental para o reconhecimento da imunidade considerando tal como estar atualmente regulamentada no nosso ordenamento jurídico.

Roque Antônio Carraza leciona o que entende por confissão religiosa nos seguintes termos:

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 divindade⁹.

Embora o autor não mencione expressamente, cremos estarmos autorizados a reconhecer como sinônimos religião e confissão religiosa. Com a clareza que lhe é habitual, o professor Roque Carraza desnuda os aspectos essenciais de seu conceito, que merece transcrição. Vejamos:

Segue-se do exposto, que, para que se reconheça a existência de uma confissão religiosa, é preciso sejam identificáveis, pelo menos, quatro requisitos; a saber: a) uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente; b) alguns atos de culto, disciplinando a relação dos fiéis, que devem ser número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente em creem; c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação de entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos

⁷ DAWKINS, Richard. **Deus, um delírio**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 185.

⁸ DAWKINS, Richard. **Deus, um delírio**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 188.

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 66.

representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico); e, d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no templo¹⁰.

A busca de um conceito de religião não se fez sem propósito ou para enxertar palavras sem filtro neste papel. Conhecer da religião, e se certa agremiação é religião ou confissão religiosa é fundamental para o reconhecimento da imunidade inculpada no art. 150, VI, b da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tendo em vista que somente o templo onde se realiza um culto religioso e por uma instituição religiosa reconhecida como tal é que gozará do benefício tributário em questão. Fiel a esta concepção o Supremo Tribunal Federal negou o gozo do benefício da imunidade à Maçonaria ao fundamento de que, nos termos do voto do relator Ministro Ricardo Lewandowski, “quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos”¹¹, e sendo a Maçonaria declaradamente uma não religião, sua atuação não estaria circunscrita dentro do desenho feito pelo benefício fiscal.

1.2 LAICIDADE E LIBERDADE RELIGIOSA NO ESTADO BRASILEIRO

Do exposto linhas acima é inexorável inferir que o fenômeno religioso é recorrente na história humana. Importa, pois, destacar como se relaciona a religião com outra criação iminentemente humana; a saber: o Estado.

João de Oliveira Filho, citado por Arnaldo Godoy, explica que:

Duas têm sido as formas adotadas pelos Estados, em geral, para regularem os problemas das religiões. A primeira é a da integração do Estado com a religião, quer a em que o Estado domina a religião, quer a em que a religião domina o Estado. A outra é a da separação da religião do Estado¹².

Adiantamos que, somente nos Estados onde se verifica a separação entre os assuntos estatais e religiosos, a liberdade encontra ambiente fértil para florescer em sua vertente de liberdade religiosa. Nos estados onde tais instituições se confundem, nem mesmo a religião preferida tem plena liberdade, em virtude de se verificar a ingerência dos governantes sobre a

¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 67.

¹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.351/RS**. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 04 set. 2012.

¹² OLIVEIRA FILHO, João de. "Culto", **Revista Forense**. Rio de Janeiro : Forense, v. 156, p. 48, 1954 *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A liberdade religiosa nas constituições do Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 34, p. 155 – 167, Jan - Mar / 2001, p. 155.

confissão religiosa, escolhendo representantes e os locais de culto para listar somente as mais simples das interferências.

Quanto a primeira forma de relacionamento de Estado e religião, onde tais figuras se confundem, Daniel Sottomaior discorre que:

Por vezes, a autoridade religiosa era o próprio chefe de Estado: os reis eram altos sacerdotes ou até mesmo divindades. Em outras, o poder era apenas justificado por ideologias religiosas e coroado pelas autoridades religiosas. Em sua forma mais estrita, essa maneira de governo se chama teocracia (θεοκρατία), ou governo divino. Nela, governo e religião se confundem e o Estado naturalmente privilegia a religião que o sustenta, entronizando os ditames religiosos na lei e usualmente perseguindo todos aqueles que tenham visões religiosas (ou arreligiosas) discordantes¹³.

Conforme pontuamos, sequer a religião oficial adotada pelo Estado goza de plena liberdade, o que se diria, então, das religiões preteridas, muita vez objeto de perseguições animadas por espírito de intolerância religiosa e absurdamente invocando o espectro do divino como justificativa de tais perseguições. O estado brasileiro, mesmo na ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, nunca se desvencilhou por completo da religião¹⁴. Decerto que desde 1890, como veremos, não é signatário de um culto específico, mas a interferência religiosa é patente. Atualmente, inegavelmente, o Brasil é um estado laico, que repele a interferência do confessional no estatal, não adota culto oficial e estabelece a liberdade de crença como direito fundamental. Entretanto não adota postura de neutralidade quanto às religiões, pressuposto elementar do estado laico. Antônio Baptista Gonçalves destaca a falta de neutralidade observável na nossa Constituição de 1988 relembrando a expressão “sob a proteção de Deus” inserta no preâmbulo:

O Brasil é um Estado laico, ou seja, não existe uma restrição a nenhuma religião, culto, credo ou crença, aliás, ao contrário, pois a Constituição Federal é clara ao determinar a liberdade de crença.

Importante notar que laicidade não se confunde com tolerância religiosa, pois, um Estado verdadeiramente laico não possui uma religião preponderante, afinal não há submissão a nenhuma religião específica, quase que a adoção de uma posição de neutralidade. No entanto, o preâmbulo da Constituição Federal já sinaliza a orientação religiosa do legislador constituinte¹⁵.

¹³ SOTTOMAIOR, Daniel. **O estado laico**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2014, p. 15.

¹⁴ GONÇALVES, Antônio Baptista. Os direitos e garantias fundamentais atinentes à Intolerância religiosa e a relação com o terrorismo. **Doutrinas essenciais de direito constitucional**, v. 8, p. 1089-1127, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

¹⁵ GONÇALVES, Antônio Baptista. Os direitos e garantias fundamentais atinentes à Intolerância religiosa e a relação com o terrorismo. **Doutrinas essenciais de direito constitucional**, v. 8, p. 1089-1127, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

E assim, conclui o mencionado tributarista, que embora tolerante com todas as crenças e não crenças, o estado brasileiro não é laico na precisa acepção do termo. A laicidade reclama para sua caracterização postura de neutralidade.

O fato é que um Estado laico na acepção do termo não pode invocar a proteção divina em seus atos, pois, ao fazê-lo já sinaliza uma inclinação religiosa, independe do credo a que se filia, mas denota a influência religiosa nitidamente. O que se contrapõe à definição clássica de Estado laico, na qual o Poder Público não se vincula a qualquer confissão religiosa, com uma nítida separação entre Estado e Igreja¹⁶.

Outra não é o posicionamento de Daniel Sottomaior, para quem o Estado é laico “quando respeita rigorosamente o princípio da igualdade no campo religioso, o que acontece se e somente se ele é perfeitamente neutro com relação às diferentes instituições e grupos religiosos, bem como à religião (ou ausência dela) de seus cidadãos¹⁷”. Melina Tostes, destacando o aspecto da neutralidade do estado laico aponta ainda que o princípio do art. 19, I da Magna Carta erige muro intransponível pelo Estado que pretenda perseguir ou discriminar qualquer religião ao tempo que serve de garantia da liberdade de crença do cidadão¹⁸.

No passado, os Estados ligavam-se de forma quase natural às religiões buscando no transcendental o fundamento de legitimidade para o poder que exerciam. Assim é comum encontrar nos manuais de história a exposição da confusão existente entre governantes e sacerdotes/representantes divinos na terra. A construção da separação entre religião e estado é historicamente recente e situada na Constituição do Estados Unidos da América de 1787, mais precisamente na Emenda 1 de 1791, que estabeleceu a liberdade religiosa ao tempo em se afastou das entidades religiosas.

Amendment I (1791)

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.¹⁹

Da primeira parte da emenda referente à separação do Estado e religião, podemos extrair duas cláusulas: a) establishment clause (cláusula de estabelecimento): proibindo o

¹⁶ *Ibidem*, p. 1091.

¹⁷ SOTTOMAIOR, Daniel. **O estado laico**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2014, p. 15.

¹⁸ TOSTES, Melina Alves. Liberdade religiosa: um estudo comparativo da jurisprudência interna e dos sistemas regionais europeu e americano de proteção dos direitos humanos. **Revista de Direito Brasileira**, vol. 3, p. 77 – 94, Jul – Dez, 2012.

¹⁹ Tradução livre: Emenda I (1791): O Congresso não fará nenhuma lei a respeito de um estabelecimento de religião, ou proibindo o livre exercício da mesma; ou cerceando a liberdade de expressão ou de imprensa; ou o direito do povo de se reunir pacificamente, e o direito de petição.

estabelecimento de religião oficial por parte do Estado, e b) free exercise clause (cláusula de livre exercício): proíbe interferência do estado no livre exercício dos cultos e garante a liberdade religiosa²⁰.

Paralelamente à experiência americana, a Revolução Francesa nos entrega a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão que estabelece em seu art. 10 que “Ninguém pode ser molestado por suas opiniões, incluindo opiniões religiosas, desde que sua manifestação não perturbe a ordem pública estabelecida pela lei”.

O estado brasileiro somente em 1890, separaria as esferas estatais e religiosas proclamando a liberdade de crença, mediante o decreto 119-A da lavra do iminente jurista Rui Barbosa.

Durante todo o período colonial e imperial o Brasil adotava expressamente a Igreja Católica Apostólica Romana como religião oficial. Na Colônia em decorrência da submissão a metrópole portuguesa; no Império, por expressa disposição constitucional da carta política de 1824 insculpida no art. 5, que transcrevemos:

Art. 5. A Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo.

Sob a égide da Constituição Política do Império do Brazil (sic) de 1824 não se cogita de liberdade religiosa. Sequer os fiéis da Igreja Católica, culto oficial do Império, gozavam de liberdade religiosa. Emblemático da ausência de liberdade é o art. 81 do Código Criminal 1830 que criminalizava o ato de solicitar graça ou benção à autoridade estrangeira.

Art. 81. Recorrer á Autoridade Estrangeira, residente dentro, ou fóra do Imperio, sem legitima licença, para impetração de graças espirituaes, distincções ou privilegios na Jerarchia Ecclesiastica, ou para autorização de qualquer acto religioso.
Penas - de prisão por tres a nove mezes.

Quanto as demais crenças, somente era permitido o culto doméstico, ou em casas particulares ou para esse fim destinado e sem aparência exterior de templo. Igualmente, o código criminal previa penalidade para o desrespeito à disposição constitucional, ordenando a demolição da parte externa e dispersão dos que estiverem reunidos com imposição de multa.

²⁰ MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Religião e Direitos Fundamentais: o princípio da liberdade religiosa no estado constitucional democrático brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, v. 18, n. 1, pp. 225-242, jul./dez. 2011, p. 230.

Art. 276. Celebrar em casa, ou edificio, que tenha alguma fôrma exterior de Templo, ou publicamente em qualquer lugar, o culto de outra Religião, que não seja a do Estado.

Penas - de serem dispersos pelo Juiz de Paz os que estiverem reunidos para o culto; da demolição da fôrma exterior; e de multa de dous a doze mil réis, que pagará cada um.

É tão somente com o advento da Proclamação da República em 1889 que finalmente se estabelece o Estado Laico no Brasil e é previsto a liberdade religiosa. Com efeito, o decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890, proíbe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providencias. Devido sua importância histórica transcrevemos a integralidade do referido decreto, com as devidas atualizações ortográficas:

Art. 1º. É proibido à autoridade federal, assim como a dos Estados federados, expedir leis, regulamentos, ou atos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e criar diferenças entre os habitantes do país, ou nos serviços sustentados à custa do orçamento, por motivo de crenças, ou opiniões filosóficas ou religiosas.

Art. 2º a todas as confissões religiosas pertence por igual a faculdade de exercerem o seu culto, regerem-se segundo a sua fé e não serem contrariadas nos atos particulares ou públicos, que interessem o exercício deste decreto.

Art. 3º A liberdade aqui instituída abrange não só os indivíduos nos atos individuais, senão também as igrejas, associações e institutos em que se acharem agremiados; cabendo a todos o pleno direito de se constituírem e viverem coletivamente, segundo o seu credo e a sua disciplina, sem intervenção do poder público.

Art. 4º Fica extinto o padroado com todas as suas instituições, recursos e prerrogativas.

Art. 5º A todas as igrejas e confissões religiosas se reconhece a personalidade jurídica, para adquirirem bens e os administrarem, sob os limites postos pelas leis concernentes a propriedade de mão-morta, mantendo-se a cada uma o domínio de seus haveres atuais, bem como dos seus edifícios de culto.

Art. 6º O Governo Federal continua a prover a congrua, sustentação dos atuais serventuários do culto católico e subvencionará por ano as cadeiras dos seminários; ficando livre a cada Estado o arbítrio de manter os futuros ministros desse ou de outro culto, sem contravenção do disposto nos artigos antecedentes.

Art. 7º Revogam-se as disposições em contrário.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 inaugura na ordem jurídica constitucional, nos moldes estabelecido pela Constituição Americana que notavelmente influenciou sua feitura, a previsão da liberdade religiosa expresso no art. 72, §3º na seção dedicada à declaração de direitos:

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

[...]

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

§ 4º - A República só reconhece o casamento civil, cuja celebração será gratuita.

§ 5º - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis.

§ 6º - Será leigo o ensino ministrado nos estabelecimentos públicos.

§ 7º - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados.

§ 8º - A todos é lícito associarem-se e reunirem-se livremente e sem armas; não podendo intervir a polícia senão para manter a ordem pública.

Inaugura-se tradição que se seguirá em todas as constituições da República, com algumas alterações pontuais. Arnaldo Godoy tece os seguintes comentários aos dispositivos transcritos:

A Constituição de 1891 firmou as linhas gerais da liberdade religiosa no Brasil, condicionando seu exercício à moral pública. Consagra-se, com esse limite, a livre associação, a liberdade de culto, o casamento civil, a secularização dos cemitérios, o ensino público laico, a total independência entre Estado e religião. Nessa medida, nossa primeira Constituição Republicana (LGL\1988\3), expressão legislada do liberalismo, protege a liberdade religiosa, desvinculando religião e Estado, de modo a reconhecer a perda da hegemonia católica, insista-se, mais devido ao crescimento do liberalismo do que ao protestantismo ou outra tendência não católica²¹.

A Constituição seguinte, promulgada em 1934, substitui a expressão-limite da liberdade religiosa “moral pública”, condicionando-a à ordem pública e aos bons costumes no item 5 do seu art. 113. As constituições de 1937, 1946, 1967 e Emenda Constitucional nº1 de 1969, por sua vez, mantém a referência a ordem pública e aos bons costumes.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 inova ao omitir referência expressa de condicionar-se o exercício da liberdade religiosa a ordem pública e aos bons costumes. Vejamos a nova redação dada ao texto constitucional que materializa o princípio da liberdade religiosa:

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;

Arnaldo Godoy sobre a omissão mencionada disserta:

Vê-se que já não mais se exigem os bons costumes e a moral pública, embora intuitivamente percebe-se que tais condições foram remetidas à "forma da lei". Trata-se de norma constitucional de eficácia contida, dependente de lei que a regulamente.

²¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A liberdade religiosa nas constituições do Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 34, p. 155 – 167, Jan - Mar / 2001, p. 159.

A aludida forma da lei vem regular o livre exercício dos cultos, na medida em que especifica a proteção aos locais de culto e suas liturgias. A tendência é a eliminação das últimas barreiras. A modernidade assimilou os desdobramentos religiosos de moral e de bons costumes²².

Ousamos discordar.

Interpretamos o texto do inciso VI do art. 5º da Constituição de forma a se extrair três normas; a saber: a) inviolabilidade a liberdade de consciência e crença, impondo ao Estado e aos particulares, o necessário respeito às opiniões alheias, inclusive, opiniões religiosas. Pondo a salvo de constrangimentos os portadores de tais opiniões; b) liberdade para exercer publicamente, particular ou coletivamente, os cultos relacionados às suas crenças; c) garantia de proteção aos locais de culto e a suas liturgias, na forma da lei.

Quanto às duas primeiras normas, e utilizando da mesma classificação de José Afonso da Silva, é imperativo reconhecê-las como normas de eficácia plena, e, portanto, insubmissa às condições de moral pública ou bons costumes. Não queremos dizer com isso que a liberdade religiosa represente direito fundamental absoluto, como de resto nenhum direito apresente-se desta forma, mas tão somente que não limitada *a priori*. Seus limites somente se dão a conhecimento caso a caso, mediante o exercício da ponderação.

Quanto à garantia de proteção aos locais de culto concordamos tratar-se de norma de eficácia contida. E consideramos que a norma que lhe complementa já existe no ordenamento. As normas aplicáveis à propriedade em geral.

Todas as constituições republicanas de 1891 a 1988 erigiram, como mencionado linhas acima, vedação aos entes estatais de estabelecerem cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los ou embaraçar-lhes o funcionamento. Veda também que se mantenha com os cultos, igrejas ou com seus representantes relações de dependência ou aliança. A redação atual do texto que veicula tais vedações se repetiu nas diversas constituições com poucas alterações e com notável influência do constitucionalismo norte-americano.

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;

É o dispositivo constitucional mais reiteradamente açoiado pelos governantes brasileiros, que com frequência dependem ou se aliam a lideranças religiosas. Exemplo recente

²² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A liberdade religiosa nas constituições do Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 34, p. 155 – 167, Jan - Mar / 2001, p. 161.

são os encontros de Michel Temer com lideranças evangélicas em busca de apoio para aprovação da reforma da previdência²³.

Mister destacar que o problema a ser enfrentado atualmente não é sobre reconhecer ou garantir a liberdade religiosa. Liberdade de crença é realidade já sobejamente assentada facilmente demonstrada com proliferação das confissões religiosas. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Direito Tributário que organiza o Empresômetro são atualmente 93.450 Organizações Religiosas com situação ativa perante a Receita Federal do Brasil²⁴.

Ousamos apontar que nos nossos dias a liberdade de crença que merece proteção é a atinente às descrenças (ateísmo e agnósticos) e religiões de minorias, de matriz africana ou indígena, principalmente. E para tal, o fortalecimento do Estado Laico é imperativo, mantendo-se afastados os assuntos estatais dos confessionais. A discussão que deverá permear o debate público será, agora e novamente, sobre a interferência do religioso na esfera do Estado, se a religião deve ou pode interferir na definição das políticas públicas, como assinalou Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy:

Garantida a liberdade religiosa, indaga-se hoje do impacto da religião em face dos emergentes problemas do mundo contemporâneo. E assim, o problema ganha novos contornos, na medida em que se ultrapassa a liberdade na religião, mas se prostra em torno da religião na liberdade. Por isso, já não mais se cogita da liberdade de escolha; cogita-se do alcance dessa escolha, da presença da religião nos inúmeros problemas do início desse novo milênio, a usarmos uma imagem tão comum, que afere a mesmice de nossos dias²⁵.

Assentada esta premissa – liberdade de crença já devidamente fortalecida – é salutar reconhecer que a imunidade dos templos, se em algum momento da história foi de alguma forma necessária para contribuir para o atingimento desta realidade, hoje tal benefício tributário não mais se justifica apresentando-se, atualmente como privilégio odioso a ferir a isonomia que deveria orientar a atuação do fisco perante os contribuintes. Esta é nossa hipótese.

²³ FOLHA DE SÃO PAULO. **Por Previdência, Temer monta agenda de reuniões com pastores evangélicos.** Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1950585-por-previdencia-temer-monta-agenda-de-reunioes-com-pastores-evangelicos.shtml?utm_source=facebook&utm_medium=social&utm_campaign=fbfolha>. Acesso em 16 jan. 2018.

²⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO, **Empresômetro.** Disponível em <<https://www.empresometro.com.br/Home/Estatisticas>>. Acesso em 10 fev. 2018.

²⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A liberdade religiosa nas constituições do Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 34, p. 155 – 167, jan. – mar./ 2001.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

2.1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Forçoso reconhecer, seguindo as mesmas trilhas já anteriormente percorridas por outros estudiosos e pesquisadores do fenômeno da imunidade tributária, que o instituto “ainda não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia²⁶”. A propósito, Paulo de Barros Carvalho colaciona uma sequência de conceitos propostos por doutrinadores de escol para após colocar sua valorosa contribuição crítica. Vejamos:

Uma coleção de referências pode ser aduzida para bem ilustrar o estado de calmaria em que se detém a doutrina, todas elas colhidas em obras de argutos conhecedores desse ramo da especulação jurídica. Assim é que pregoam o caráter político das imunidades tributárias, sobre aconselhar os recursos da Ciência das Finanças para a interpretação e aplicação da Lei Fundamental; salientam a condição de verdadeiras limitações constitucionais às competências tributárias, consubstanciando hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas no Texto Supremo; aludem a uma exclusão do próprio poder de tributar; ou supressão da competência impositiva. Todos a veem como aplicável unicamente aos impostos e, de modo invariável, lembram o importante papel da incidência, nesse ponto anulada pelo preceito que imuniza. Não faltam aqueles, contudo, que lhe atribuem a qualidade de ser sempre ampla e indivisível, não admitindo restrições ou meios-termos. O instituto não comportaria fracionamentos.²⁷

Paulo de Barros Carvalho, após tecer críticas a cada dos conceitos mencionados empreende esforços em produzir seu próprio conceito, muitas vezes lembrado por todos os que se dedicam ao estudo das imunidades, estabelecendo imunidade como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas²⁸.

Hugo de Brito Machado discorre que:

Imunidade é o obstáculo de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. **É limitação da competência tributária**²⁹ (negrito nosso).

Entendendo imunidade como limitação da competência tributária temos ainda Denise Lucena, ao afirmar que “não há como negar o caráter limitativo da imunidade; se ela

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, 191.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 192.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 203.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 287.

não concede competência, é lógico que tem de ser anterior à existência da relação, é mesmo uma barreira ao poder de tributar”³⁰.

Regina Helena Costa ao descrever os conceitos mais recorrentes na doutrina, muitos dos quais já mencionados por Paulo de Barros Carvalho, sobre imunidades para ao final apresentar o seu próprio conceito de imunidade. Para a ministra do Superior Tribunal de Justiça a imunidade tributária:

Pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.³¹

Merece aplausos o conceito de Regina Costa por denotar o caráter dúplice da imunidade: demarcatória de competência tributária e constituição de direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas³². A mesma autora ainda destaca em seu conceito o que considera como elementos essenciais da imunidade; a saber: “norma constitucional continente de exoneração tributária (aspecto formal)” e “forte conteúdo axiológico, destinado à realização de princípio constitucional (aspecto teleológico)”³³.

Destacando seu domicílio constitucional bem como a propensão para delimitar o âmbito no qual as pessoas políticas podem atuar para criarem impostos, Ruy Barbosa Nogueira assenta que as:

Imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio *poder* impositivo, expressos por meio de proibições ou exclusões da *competência*, não apenas para impedir a cobrança de imposto (...), mas vedação “a priori” da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis das “*hipóteses negativas de atribuição de competência*”³⁴. (itálicos no original).

Tomando o fenômeno da imunidade sob a ótica do contribuinte, inegavelmente está erigido obstáculo intransponível para a administração fazendária que eventualmente pretenda a cobrança dos impostos albergados pelas normas constitucionais que instituem a imunidade. Nestes termos já se manifestou o professor Roque Antônio Carrazza

³⁰ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 28.

³¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3ª ED. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 58.

³² *Ibidem*, p. 58.

³³ *Ibidem*, p. 59.

³⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988**. São Paulo: Editora Saraiva, 1992, p. 22

Em consequência, as imunidades tributárias – que a doutrina mais tradicional, representada por Aliomar Baleeiro, impropriamente define como sendo “hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas” – conferem aos beneficiários direitos públicos subjetivos de não serem compelidos a recolher tributos nas hipóteses que elas apontam. Por criarem campos de não incidência tributária, dão às pessoas às quais se endereçam aquilo que poderíamos chamar de *garantia de não ser alvo de exações* enquanto praticam certos fatos ou atos jurídicos, pois – permitimo-nos reiterar – erigem barreiras intransponíveis à própria competência tributária das pessoas políticas³⁵.

Conclui ainda o professor Roque Carrazza, que no caso de transgressão das normas imunizantes o contribuinte tem legitimidade para ingressar judicialmente para se opor a pretensão estatal.

Caso o detentor da competência tributária, ao exercitá-la, vier a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal. 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.

De outro giro, a existência das imunidades previstas no art. 150, VI, buscam fundamento de validade em critérios metajurídicos. A exceção é a imunidade recíproca desenhada na alínea “a” do mencionado inciso que decorre logicamente da forma de Estado adotado na República, a saber: estado federal. Por esta razão a imunidade recíproca é chamada ontológica, pois decorre naturalmente do estado das coisas juridicamente posto. A possibilidade de tributação de um ente sobre o outro, e vice-versa, contribuiria fortemente para o enfraquecimento da federação, comprometendo um de seus elementos essenciais, nomeadamente, a autonomia dos estados-membros. Inclua-se, por óbvio, os municípios em virtude de nossa Constituição reconhecê-los como pessoas políticas autônomas e igualmente membros da federação. Por oportuno, relembremos que, da maneira como realizada a distribuição da competência tributárias e das receitas pelo sistema constitucional tributário, o princípio federativo estaria prejudicado, conforme entende parte da doutrina³⁶.

Retomemos. A imunidade estabelece-se em função de considerações extrajurídicas. Considerando justamente o *telos* informador das normas imunizantes, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, ao discorrer sobre a natureza jurídica da imunidade, aponta que:

Dentre as extremas demarcatórias da competência tributária estão as chamadas “imunidades tributárias” que consistem, exatamente, na exclusão do campo tributável à União, Estados-membros e Municípios certos bens, pessoas e serviços, tendo como

³⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 816.

³⁶ GUSMÃO, Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 81, p. 124 – 146, Jul - Ago 2008.

fundamento a preservação de certos valores sociais, ideias-forças ou certos preceitos básicos que a Constituição reputa relevantes (o equilíbrio federativo, a atuação de certas entidades, a liberdade de associação, do livre pensamento, a política, a religiosa, o acesso à informação, a expansão da cultura, a liberdade de expressão, o desenvolvimento econômico etc.), proclamando-se a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação das mesmas.

A regra de imunidade é estabelecida, pois, em função de considerações de ordem extrajurídica, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade³⁷.

A imunidade tributária se alicerça sobre o argumento de ser essencial à proteção ou realização de um fim que o legislador constituinte considerou de elevada importância para a sociedade. Estabelecido certo valor e reconhecido sua importância para a sociedade, o legislador entende que o *meio* para sua concretização é pela limitação da competência tributária mediante imunidade tributária. A propósito, Paulo Caliendo aponta que “é da composição do binômio “finalidade essencial e meio de proteção” que surgirá a norma imunizante. A finalidade essencial é o fim a ser alcançado, conforme a natureza do direito a ser protegido³⁸”.

Justamente dessa característica da imunidade, qual seja, ser ela considerada essencial (meio) para consecução de determinada finalidade, que a consideramos como benefício de natureza tributária, e por consequência seus efeitos devem ser levados em consideração na elaboração da leis orçamentárias como defenderemos no capítulo IV deste trabalho.

Retornaremos mais adiante ao tema da justificação extrajurídica das imunidades no *locus* destinado a investigar o fundamento específico da imunidade dos templos de qualquer culto.

2.2 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Após analisarmos as normas imunizantes desde um enfoque geral, no capítulo anterior, adentraremos ao estudo específico da imunidade dos templos de qualquer culto, abordando seu histórico constitucional, fundamento, amplitude e formação do pensamento jurisprudencial.

³⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 27, p. 47 – 55, abr. - jun./1999, p. 47.

³⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 226.

A Constituição Política do Império do Brasil (sic) de 25 de março de 1824, não apresenta referência direta a qualquer espécie de imunidade tributária. Decerto que não existia imunidade tributária dos templos.

Em verdade, como já pontuamos no capítulo 1, o Império adotava a Religião Católica Apostólica Romana como Religião Oficial. Verificava-se confusão entre Estado e Igreja, de forma que se encontrava desobrigado do pagamento de impostos, mas estava submetida aos interesses do imperador. Não há, que se falar nesta época em liberdade de crença, tampouco em imunidade tributária.

Com a Proclamação da República em 1889, os laços entre o Estado e Igreja são rompidos. E a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891 dispunha no art. 72, §7º que nenhum culto ou igreja gozaria de subvenção oficial, nem teriam relações de dependência ou aliança com o Governo da União, ou o dos Estados. Por seu turno, o art. 11, §2º estabelecia vedação ao Estado de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religiosos. Firmados os pilares do Estado Laico.

Ichihara, dissecando o último dispositivo mencionado aponta:

Ainda, no §2º, do art. 11, prevê-se a vedação quando embaraçar o exercício dos cultos religiosos, o que caracteriza, também, uma autêntica imunidade, pois poderá ser interpretado quando a tributação aparecer como embaraço. No entender do Autor, aqui está o embrião, o marco inicial da imunidade dos templos de qualquer culto, que é previsto na vigente CF/88³⁹.

Não se sustenta, todavia, tal argumento. Ichihara viu vida onde havia morte. Se deparou com uma lápide onde estava escrito: “Aqui jaz o Estado Confessional: perseguidor sanguinolento de liberdades e atroz assassino”, e declarou aqui germina a imunidade dos templos.

Interpretação distorcida do contexto histórico no qual se insere. A tardia chegada em terras brasileiras da influência das revoluções americana e francesa, instituidoras de liberdades e combatentes dos privilégios. Privilégios que abrangiam, certamente, a exoneração do pagamento de impostos para a nobreza e para o clero.

Decerto que não era a intenção do legislador constituinte de 1891 conceder tratamento diferenciado para instituições confessionais, em ato que atentaria contra o ideal republicano da igualdade, e sobretudo com o contexto no qual inserido. Afinal, após quase quatrocentos anos – desde o achado da Ilha de Vera Cruz em 1500 – o Estado Brasileiro afasta-se da influência do religioso nos assuntos do Estado com a edição do Decreto 119-A em 1890. Imaginar que,

³⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p.131.

somente um ano depois, restabeleceu-se a ligação, desta feita mediante como *embrião* de imunidade tributária como pretende Ichihara não satisfaz. Não concordamos, portanto, com a posição de Ichihara.

Todas as Constituições brasileiras do período republicano, como já devidamente pontuado, previram em seus textos a vedação de relacionamento entre estado e religião (atualmente no art. 19, I da Constituição de 1988) e o princípio da liberdade de crença (Constituição de 1988, art. 5º, incisos VI a VIII). Embora, somente a partir da Constituição de 1946 surja expressamente a vedação da instituição de impostos sobre templos.

Neste intervalo, entre 1891 a 1946, permeia a vigência de mais duas constituições. As Constituições dos Estados Unidos do Brasil de 1934 e 1937 permaneceram omissas em relação a imunidade dos templos.

Efetivamente, somente com o advento da Constituição de 1946, é que inova-se no ordenamento jurídico brasileiro com a introdução da imunidade dos templos de qualquer culto.

Art 31 - 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;

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 mantém a vedação, inobstante opte por separar os templos de qualquer culto das demais hipóteses de imunidade genéricas.

Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - criar imposto sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

Todas constituições posteriores a 1946 repetiram a vedação de instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto inaugurada naquela constituição. Atualmente a imunidade dos templos de qualquer está disciplinada no art. 150, VI, b dentro da rubrica “das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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;

2.3 FUNDAMENTO ESPECÍFICO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS

A doutrina reconhece, com ares de unanimidade, os estreitos laços a unir direitos fundamentais e imunidades tributárias. Assume-se, então, que as imunidades instrumentalizam a realização e efetivação dos direitos fundamentais. Ou ainda que o fundamento das imunidades reside no domínio extrajurídica.

Não é incomum, assumindo como verdade tal realidade, encontrarmos textos destinados a análise das imunidades destinarem capítulo ou parte específica para abordarem a temática da axiologia que funciona como pano de fundo da imunidade. Citamos, a propósito o trabalho de Márcio Pestana que logo em seu limiar aponta a necessidade de “empreender incursão no campo da axiologia, a fim de lançar as fundações em que repousará o presente trabalho acerca do princípio da imunidade tributária”⁴⁰. Nós próprios não nos furtamos de realizar incursão no campo do extrajurídico e uma vez identificado nos outros trabalhos referenciados o valor supostamente subjacente à imunidade dos templos, incursionamos na pesquisa do fenômeno religioso e principalmente no princípio da liberdade de crença.

É alegadamente o princípio da liberdade de crença, estatuído no art. 5º, VI da Constituição, o princípio motriz a ensejar a criação das imunidades dos templos. Márcio Pestana disserta a respeito:

Este valor – o da liberdade de crença – é um dos mais caros da sociedade brasileira. Naturalmente, não poderia passar indiferente aos Constituintes, agora os de 1988, que invocando no preâmbulo de nossa Carta Constitucional, a *proteção de Deus*, além de terem cuidado deste princípio meticulosamente no título que se refere aos *direitos e garantias fundamentais*, não titubearam em conferir imunidade tributária quanto aos impostos sobre os templos de qualquer culto, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais⁴¹.

Denise Lucena igualmente identifica o relacionamento entre a imunidade religiosa (sic) e o princípio da liberdade de crença.

Hodiernamente, sendo o Brasil um país religiosamente autônomo, fica assegurada a manifestação de qualquer culto.

⁴⁰ PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 17.

⁴¹ PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 84/5.

Diante do princípio da liberdade religiosa, a norma relativa à imunidade dos templos de qualquer culto comporta-se mesmo como uma extensão deste princípio. De acordo com o preceito do art. 150, VI, b, toda a espécie de manifestação religiosa (protestantes, católicos, maometanos, budistas, espíritas, etc.) estará fora do alcance da incidência de impostos⁴².

Ainda Paulo de Barros Carvalho aponta:

Estão imunes os templos de qualquer culto. Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b)⁴³.

Para encerrar este arrazoado que já alonga recorremos ainda aos ensinamentos de Roque Antonio Carraza que desnuda o relacionamento que vimos apontando neste tópico.

Sempre mais se revela que a alínea “b”, em foco, visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, da fé que elas têm em certos valores transcendentais. O estado (aqui, tomado no sentido de pessoa política tributante) não pode, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício dos cultos religiosos⁴⁴.

Na sequência conclui professor Carraza:

Portanto, o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida, caso as igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV (sic) da Lei Maior, com as “finalidades essenciais” (art. 150, §4º) do culto⁴⁵.

O professor Roque Antônio Carrazza, acrescenta ainda que a imunidade dos templos “é decorrência natural da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República (1889) e mantida até os dias atuais”⁴⁶. Discordamos do professor Carraza quanto esta última declaração. Entendemos, que o Estado Laico exige uma postura de neutralidade em relação às práticas religiosas e que a concessão de benefícios fiscais, como a imunidade, afronta-o irremediavelmente. Decorrência natural da adoção de um Estado Laico é justamente

⁴² RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 54.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 208.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 848.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 848.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 849.

reconhecer e garantir a liberdade religiosa a todos os cidadãos e não a concessão indiscriminada de benefícios fiscais alheia ao controle sobre a finalidade e eficácia de tais benefícios. Abordaremos mais sobre o fundamento da imunidade no próximo capítulo quando tratarmos do princípio da contingência na imunidade dos templos de qualquer culto.

Assim, segundo Roque Antônio Carrazza, a imunidade dos templos de qualquer culto tem por fundamento o direito fundamental da liberdade religiosa. Questionamos: será? Isto é, desde uma perspectiva da proporcionalidade, questionamos da verdade desta afirmação. Ora, as imunidades tributárias políticas – a dos templos, inclusive – excepcionam o princípio da igualdade ao liberar, a final, os destinatários do benefício fiscal em questão do pagamento de impostos. Ademais a imunidade genérica dos templos de qualquer culto é totalmente incompatível com a regra insculpida no art. 19, I da CF que veda subvenção estatal para os cultos religiosos. Onde reside a harmonia das normas constitucionais? Sabemos, e mais adiante explicitaremos, que os benefícios fiscais se afinam em perfeição, tanto de uma perspectiva constitucional ou legal quanto do ponto de vista dos doutrinadores, com o conceito de subvenção.

2.4 A INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”

Qual o significado da expressão templos de qualquer culto?

Etimologicamente a palavra templo, deriva-se do latim *templum* e designava o local destinado ao culto. “O templo é, portanto, o edifício onde se pratica culto religioso”⁴⁷

Aliomar Baleeiro dissertando sobre a imunidade tributária dos templos afirmava que:

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do município, ou o de transmissão *inter vivos*, se não existisse franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Destarte, “templo”, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula órgão à função⁴⁸.

Mais adiante Aliomar Baleeiro acrescenta que:

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão ou o avião usado como templo móvel,

⁴⁷ MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2013, p.15.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5ª ed. Rio de Janeiro: forense, 1977, p. 175.

exclusivamente para a prática do culto. As “missões”, em culto itinerante, podem utilizar, imunes de imposto, meios de transporte adaptados unicamente à finalidade do culto a que se propõem⁴⁹.

Hugo de Brito Machado leciona que além do edifício, as atividades diretamente relacionadas ao exercício do culto também são albergadas pela imunidade:

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados⁵⁰.

Roque Antonio Carrazza defende interpretação abrangente da expressão templos de qualquer culto quando escreve:

A imunidade do art. 150, VI, “b”, da CF dever ser interpretada com vistas largas. Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas -, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias etc.)⁵¹.

Ichihara, discorda do posicionamento do professor Carrazza ao destacar que “a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da CF/88, fala em ‘templos de qualquer culto’, apesar de entender-se que, quando relacionada com o templo e o culto, beneficia o proprietário, ou a entidade religiosa”⁵².

Defendendo interpretação restritiva do dispositivo que cria a imunidade dos templos, Pontes de Miranda interpretando o art. 31, V, b da Constituição de 1946 lúcido.

Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porem, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas do templo são aplicadas fora do país ou noutro fim que o de culto, cessa a imunidade⁵³.

. Considerando a sistemática como prevista no ordenamento jurídico, temos que a imunidade tributária dos templos apresenta-se como de natureza objetiva, exonerando tão somente o templo (que pode ser móvel segundo as lições de Aliomar Baleeiro já mencionadas).

⁴⁹ Idem, p. 175.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2015, p. 291.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros editores, p. 847

⁵² ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 232.

⁵³ MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. Rio de Janeiro: Editora Borsoi, v. 1, p. 294.

Assim, toda a propriedade da igreja não diretamente relacionada com os fins religiosos se submete à incidência tributária.

2.5 AMPLITUDE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS

Quanto à abrangência ou amplitude da norma da imunidade tributária dos templos de qualquer culto duas correntes doutrinárias reclamam força para explicá-la. De um lado (Aliomar Baleeiro, Pontes de Miranda, Hugo de Brito Machado) há os que propugnam uma interpretação restritiva da imunidade dos templos e de outro, que defenda uma interpretação e aplicação ampla da referida imunidade (Paulo de Barros de Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins, Roque Antônio Carrazza). Ressaltamos que se colhem da jurisprudência dos tribunais superiores, em especial do Supremo Tribunal Federal, precedentes que ora se inclinam para interpretação ampliativa (RE 325.822-2, julgado em 18 de dezembro de 2002, relator para acórdão Min. Gilmar Mendes) ora para concepção mais restrita da imunidade (Recurso Extraordinário nº 21.826-DF, julgado em 2 de julho de 1953) e mais recentemente no Recurso Extraordinário nº 562.351/RS, publicado no DJE 14.12.2012).

Os julgados mencionados no parágrafo anterior apenas exemplificam o quão distante se estar de uma jurisprudência pacificada sobre o tema.

Importante destacar que a polêmica sobre a interpretação ampla ou restrita da imunidade dos templos se dar com maior relevância em quatro frentes: o primeiro ponto em que divergem os tributaristas é sobre o conceito da expressão templos, já abordado no item anterior.

Sob outra perspectiva questiona se a imunidade alberga somente os impostos diretos (por exemplo, o imposto sobre a renda) ou se a vedação alcançaria os impostos indiretos (por exemplo, o incidente sobre circulação de mercadorias – ICMS – consumidas pelos templos). Neste ponto, a doutrina é fortemente inclinada a reconhecer imunidade somente aos impostos diretos. A jurisprudência também assim o entende. No Recurso em Mandado de Segurança nº 22.852/CE, julgado em 10 de fevereiro de 2010, o Superior Tribunal de Justiça assentou que a imunidade tributária não se aplicaria no caso dos tributos indiretos. Vejamos trecho do voto do Relator Ministro Herman Benjamin:

Impede-se que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental. No entanto, a imunidade não aproveita a terceiros. Na hipótese dos autos, contribuinte do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não o templo imune que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte "de fato"), não se

pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público⁵⁴.

Ainda ressurgiu, a despeito da literalidade do inciso IV, a pretensão de reconhecer imunidade também para outras espécies tributárias. Aqui novamente a doutrina e jurisprudência que dominam tendem a conceber interpretação restritiva e identificar a imunidade somente a impostos, como destacou o Ministro João Otávio de Noronha no voto condutor no Recurso em Mandado de Segurança nº 21.049/MG, julgado em 12 de setembro de 2006:

Não merece prosperar, outrossim, a alegação de imunidade tributária em virtude de a recorrente entidade religiosa, uma vez que o dispositivo constitucional que trata da matéria, qual seja, o art. 150, VI, da Constituição Federal, é expresso ao afirmar que se trata de imunidade de impostos, e não de tributos em geral. Eis o teor do dispositivo constitucional:

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

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;"

Dessa forma, considerando que a interpretação do referido dispositivo constitucional deve ser feita de forma literal, é perfeitamente cabível a instituição e cobrança de taxa de incêndio, visto não existir previsão legal de imunidade no que se refere às taxas⁵⁵.

Por fim, merece destaque a interpretação que se promove do art. 150, §4º da Constituição. É na verdade, em nosso sentir, reflexo da interpretação da expressão templos. A polêmica gira em torno de “patrimônio, à renda e serviços” relacionados as finalidades essenciais. Deste parágrafo muitos tributaristas de escol, como Roque Antonio Carrazza⁵⁶, extraem a *mens legislatoris* de que o Constituinte queria albergar todo o patrimônio da entidade religiosa e não somente o templo.

Não merece prosperar tal interpretação. A uma, por que como se pode extrair interpretação extensiva de dispositivo que claramente se destina a limitar a extensão da imunidade, como se depreende do vocábulo “somente” expresso no §4º do art. 150 da Constituição. A duas, é intenção do constituinte evitar a tredestinação da imunidade, a evitar que somente por estarem vinculado à determinada pessoa jurídica instituída com finalidade religiosa como exige o Código Civil o patrimônio, rendas e serviços não relacionados a finalidade essencial fossem “protegidos” pela imunidade. Assim a fazenda e os novilhos de propriedade da Igreja são fatos geradores do imposto sobre a propriedade respectivo; sobre a

⁵⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 22.852/CE, Rel. Min. Herman Benjamin, julg. 10 fev. 2010.

⁵⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 21.049/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julg. 12 set. 2006.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 48.

propriedade do jatinho utilizado pelo líder religioso para se deslocar entre um templo e outro igualmente se submete a tributação; o imóvel utilizado para habitação dos religiosos também será objeto de tributação.

Decerto que se não é possível ao Estado tributar os templos, com maior razão não é interesse do Estado contribuir para o enriquecimento das entidades religiosas, considerando inclusive a regra inscrita no inciso I do art. 19 da Constituição. A propósito, esta é a interpretação da professora Denise Lucena que merece transcrição pela clareza e lucidez:

Destarte, a imunidade é relativa especificamente ao templo, podendo, contudo, estender-se ao que seja vinculado às Liturgias, como por exemplo, os batizados, as celebrações religiosas, etc.
 Inobstante a interpretação extensiva que se aplica aos casos de imunidade, não se pode deixar que a mesma se torne extorsiva.
 Entender que tudo que pertence à Igreja (ou outra forma de templo), ou que seja vinculado a esta seja imune é uma interpretação abusiva.
 Necessário se faz salientar a intenção do legislador, qual seja, salvaguardar a liberdade religiosa e não proporcionar o enriquecimento das religiões⁵⁷.

Considerando, pois, o atual panorama constitucional tributário, temos que a imunidade tributária do art. 150, VI, b trata-se em verdade de imunidade objetiva que afasta a incidência da tributação de impostos sobre o templo de qualquer culto, mas não da totalidade do patrimônio, renda ou serviços da entidade mantenedora do templo. Estamos, assim, em acordo com Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado que propõem uma interpretação restrita para mencionada imunidade, albergando, inobstante, alguma flexibilidade, como se apreende dos trechos transcritos no tópico anterior.

2.6 FINALIDADES ESSENCIAIS REFERIDAS NO §4º DO ART. 150

Quando da primeira previsão da imunidade dos templos de qualquer culto na história constitucional brasileira, nos idos de 1946, constatava-se a sua previsão em conjunção com a imunidade das instituições de assistência social, educação e partidos políticos. Do art. 31, V, b da Constituição de 1946 podia-se extrair que a imunidade dos templos de qualquer culto, assim como as demais imunidades políticas, vinculava-se a duas condições: aplicação integral de suas rendas no território nacional e aplicação em seus respectivos fins.

Nas constituições posteriores, o constituinte optou por divorciar as imunidades políticas em dispositivos distintos, mantendo a imunidade dos templos na alínea *b*, mas remetendo as

⁵⁷ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 51.

demais imunidades políticas ao inciso *c*. Tornou o dispositivo da imunidade dos templos de qualquer culto enxuto e não vinculado a nenhuma condição infraconstitucional para sua concessão, a exemplo do que acontece com a imunidade dos partidos políticos, entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, que devem atender os requisitos da lei (parte final da alínea *c* do art. 150, V).

Com o advento da Constituição de 1988 a liberalidade extremada das constituições anteriores foi sanada e se restabelecem limites à imunidade dos templos indicando que a imunidade *somente* se aplicaria ao patrimônio, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais.

O disposto no parágrafo quarto do art. 150 representa, inegavelmente, um limite a amplitude da imunidade dos templos, reverenciando os princípios da igualdade, em sua vertente genérica (art. 5º, I) e tributária (art. 150, II), da capacidade contributiva, livre concorrência.

A propósito, as imunidades são exceção ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Como é cediço, as normas princípios reclamam interpretação que maximize a produção de seus efeitos. De forma que, se o próprio constituinte – em nosso juízo, equivocadamente – abriu exceção aos princípios mencionados, decerto que não o fez de forma ilimitada. E o parágrafo quarto corrobora esse posicionamento. A imunidade aos templos, como afronta a princípios constitucionais somente se justifica quando estritamente relacionada com suas finalidades essenciais.

Assim, a combinação do disposto no art. 150, V, b com o disposto no §4º não teria o condão de afastar da incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana sobre um lote vago, ainda que de propriedade de entidade confessional, por exemplo. Não há esforço hermenêutico válido que consiga vincular um lote vago, sobretudo quando afastado do templo, a realização dos fins relacionados à prática do culto. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal referendou acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, apontando a inexistência de direitos absolutos, de forma que, a mera propriedade de imóvel por Instituição Religiosa não enseja a incidência da imunidade tributária dos templos. Há que ter-se presente que o imóvel deve vincular-se às atividades essenciais. A conclusão a que se chega é que imóvel vago não se relaciona com atividades essenciais, conforme se extrai da ementa do tribunal *a quo* citada na decisão:

APELAÇÃO CÍVEL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL DESTINADA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO QUE É INTERPRETADO DE FORMA AMPLA, MAS QUE NÃO SE APLICA A IMÓVEIS DESOCUPADOS. AUSÊNCIA DE DESTINAÇÃO DO RESPECTIVO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE RELIGIOSA À MANUTENÇÃO DE SUAS

ATIVIDADES. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO DA DEMANDANTE QUE SE MANTÉM, NEGANDO-SE SEGUIMENTO AO RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA PARTE AUTORA. 1. O que o legislador pretendeu com tal benefício tributário foi permitir, essencialmente, um amplo exercício da liberdade religiosa e suas decorrências, sendo razoável que o dispositivo constitucional supramencionado seja interpretado de forma abrangente. 2. Todavia, o que se extrai das decisões judiciais sobre a temática, inclusive nos tribunais superiores, é que tal benefício constitucional de natureza tributária deve recair sobre o patrimônio da instituição religiosa vinculado às suas atividades, à sua finalidade institucional. 3. Na hipótese, a fatura de energia elétrica em valor aproximado de R\$ 10 reais indica que o imóvel está desocupado, como bem ponderado pela magistrada sentenciante, não havendo justificativa para que aplique a proteção constitucional em questão, levando-se em conta que em nosso ordenamento jurídico não existem direitos absolutos, e toda norma jurídica deve ser analisada sob a ótica da razoabilidade. 4. Seguimento negado ao recurso, na forma do artigo 557, caput, do CPC”. (eDOC. 11, p. 1)⁵⁸

Ora, evidentemente que o disposto no §4º do art. 150 representa freio as interpretações que pretendam ampliar em demasia os estritos lindes da imunidade dos templos. Resta claro pelo denotador de exclusão inculcado no seu texto, a saber: somente. Então, somente o que for diretamente relacionado às finalidades essenciais do culto restaria resguardada pela imunidade da alínea b do inciso VI do art. 150.

Como apontou Marco Aurélio Greco o constituinte preocupou-se com a origem da renda no parágrafo em questão e não com a sua destinação; do destino da renda cuidou o Código Tributário Nacional em seu art. 14⁵⁹. De forma que se a instituição religiosa auferiu renda de origem não relacionada as suas finalidades essenciais, esta renda não estará ao abrigo da imunidade. A propósito merece transcrição as lições de Hugo de Brito Machado, notadamente por seu caráter profundamente didático:

Observe-se que mesmo em relação aos entes públicos a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas⁶⁰.

Inobstante, após o julgamento do RE325.822 pelo Supremo Tribunal Federal operou uma corruptela do disposto no parágrafo quarto do art. 150, e um dispositivo criado para limitar passou a ampliar o alcance da imunidade.

⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. No Recurso Extraordinário Com Agravo nº 918697** Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 02/05/2017.

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Imunidades Tributárias**, São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 717.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 292.

2.7 STF E A IMUNIDADE DOS TEMPLOS

O benefício tributário concedido aos templos de qualquer culto inaugurado na ordem jurídica constitucional brasileira com a Constituição de 1946, estreia seu debate no âmbito da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal com o julgamento do Recurso Extraordinário 21.826/DF, julgado em 2 de julho de 1953, no qual se assentou a natureza objetiva da imunidade tributária dos templos mediante interpretação restritiva do dispositivo que o veiculava. Por sua clareza merece transcrição o trecho do voto do relator Ministro Ribeiro da Costa, seguido unanimemente por seus pares, que dispunha que:

A imunidade estatuída no art. 31, n.5, letra b da Constituição, em favor da recorrente, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar sobre templos de qualquer culto. Aos bens imóveis pertencente à Irmandade Da Glória, ora recorrente, não se estende a isenção em apreço, pois a eles não se refere, expressamente, a preceituação constitucional. Essa é restrita, inampliável, eximindo da tributação apenas os templos. Não, assim, a todos os imóveis da Irmandade. Se esta os possui, deve pagar os respectivos tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber a Igreja, o seu edifício e dependências.

Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício de templo.

A sentença recorrida aplicou, sob fiel interpretação, o preceito da lei Magna, segundo a linha de princípios geralmente aceita, qual seja a de que as imunidades como as isenções, são de caráter restrito e por isso mesmo expressas, não comportando, nesse caso, senão excepcionalmente, a inteligência extensiva por força de compreensão.

Essa inteligência, no que tange à controvérsia, justifica-se relativamente à isenção do imposto sobre as dependências do templos; mas, não se a pode aplicar quando se trata de imóvel distinto, com características próprias, isolado do templo.

Àquela época seguiu-se à risca as lições de Aliomar Baleeiro que sustentava interpretação restrita para a imunidade dos templos, embora com alguma flexibilização de maneira a albergar também as dependências contíguas ou mesmo veículos desde que adaptados para a realização do culto.

A inteligência dos textos constitucionais que instrumentalizam a imunidade dos templos permaneceu reconhecendo-a como de natureza objetiva (atingindo somente o templo) e com interpretação restritiva até o advento da nova ordem constitucional de 1988.

No Recurso Extraordinário 325.822/SP, julgado em 18 de dezembro de 2002, Relator para acórdão Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal superou o precedente pioneiro de 1953, e passou a interpretar de forma ampla o benefício tributário do art. 150, VI, b em função do §4º do mesmo dispositivo.

Nos termos do voto do Ministro Gilmar, prolator do voto que abre a divergência, o disposto no art. 150, VI, b “há de ser lido com o vetor interpretativo do §4º deste mesmo artigo da Constituição” e que, portanto, “o disposto no §4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços

dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’”. Segue a ementa do acórdão deu provimento ao recurso da Mitra Diocesana de Jales e ampliou a extensão da imunidade dos templos:

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

Por oportuno, ressalte-se que serviu de precedente para a formação do posicionamento acima externado o quanto havia sido decidido no Recurso Extraordinário 237.718-6, Relator Ministro Sepúlveda Pertence que ampliou a extensão da imunidade para as entidades de assistência social prevista na alínea “c”, e não para a hipótese da imunidade dos templos.

No próximo capítulo, dedicaremos espaço para análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no tocante a imunidade dos templos, apontando suas incoerências.

2.8 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é instrumentalizada em norma constitucional de eficácia plena. A sua eficácia não carece de elaboração de norma infraconstitucional que lhe complete o sentido, contrariamente do que acontece com a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que submete o seu reconhecimento ao atendimento dos requisitos que a lei estabelecer.

Desta forma, para gozarem do benefício tributário da imunidade tributária dos templos, as entidades confessionais devem atender às obrigações ventiladas no art. 14 do CTN. Diversamente sustenta Yoshiaki Ichihara:

Nesse particular, apesar de a constituição, em relação aos templos de qualquer culto, não falar expressamente em “atendidos os requisitos da lei”, entende-se que a entidade religiosa, para fazer jus à imunidade, deve atender aos requisitos da lei, no caso, a lei complementar, conforme o previsto no art. 14 do CTN⁶¹.

⁶¹ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 237.

Inobstante, tal como positivado no ordenamento, a imunidade dos templos não é absoluta. Seu reconhecimento é condicionado ao atendimento do §4º do art. 150, que como visto é considerado como vetor interpretativo da alínea **b** do inciso VI a fim de limitar a incidência da imunidade somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais.

Ademais, a teor do art. 9º, §1º do Código Tributário Nacional, a exoneração de impostos sobre os templos de qualquer culto não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Por óbvio, a primeira obrigação acessória que nasce, é o dever de inscrição dos atos constitutivos da entidade religiosa no Cartório das Pessoas Jurídicas, considerando que, a teor do art. 44 do Código Civil, as entidades religiosas são pessoas jurídicas de direito privado.

A outra obrigação da entidade religiosa para o reconhecimento da imunidade é ainda mais óbvia, a saber: o requerimento de imunidade com inscrição da entidade religiosa nas repartições competentes. A propósito, Ichihara aduz que o requerimento é *conditio sine qua non* para o reconhecimento da imunidade, apontando que:

Não poderia ser de outra forma, uma vez que a imunidade deve ser requerida pelo interessado, com a inscrição da entidade religiosa nas repartições públicas federais, estaduais e municipais; ela deve possuir livros fiscais e contábeis, já que a dispensa de recolhimento de impostos não exime a entidade de cumprir com os deveres instrumentais, tais como escriturar livros, inscrever a entidade, fazer as comunicações de mudança de endereço, entregar declarações, etc⁶².

Concordamos com Ichihara quando reconhece que a imunidade tributária não afasta o seu beneficiário do cumprimento das obrigações acessórias. Entretanto, e infelizmente, as entidades religiosas não se submetem à restrição de não distribuição de patrimônio e rendas a seus membros e ao dever de aplicação integral de recursos aqui no Brasil. Se assim o fosse, muitas seriam as instituições religiosas que deveriam ter o benefício da imunidade negado, a exemplo da Igreja Católica Apostólica Romana com sua sede no Vaticano, e o seu multibilionário Banco do Vaticano ou das Igrejas Mundial e Universal com suas filiais europeias e africanas.

Eis aqui, portanto, umas das muitas incongruências ou distorções da aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

⁶² ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 237.

3 CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 CRÍTICA DA FORMAÇÃO DO PENSAMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 325.822/SP reconheceu interpretação ampla para a imunidade dos templos de qualquer culto. E assim o fez em virtude de outros julgados da Excelsa Corte que reconhecia interpretação ampliativa para a imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 150, VI, “c”.

Em nosso juízo, o posicionamento adotado por maioria no recurso Extraordinário 325.822 foi equivocado. Sobre este julgado Pedro Pimenta Bossi destacou que

A tendência interpretativa consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, estendendo-se ao patrimônio, à renda e aos serviços das organizações religiosas uma regra de imunidade restrita pelo legislador constitucional a um determinado patrimônio dessas pessoas jurídicas, promoveu a transfiguração de uma imunidade objetiva em subjetiva, influenciando, por conseguinte, uma nova realidade política, econômica e social afeita às organizações religiosas, o que torna imperativo um resgate da interpretação constitucional antes dominante na Suprema Corte⁶³.

No caso analisado no Recurso Extraordinário nº 325.822, a Mitra Diocesana de Jales interpôs recurso contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que entendeu “não extensiva a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales (Diocese e paróquias) a imunidade prevista no art. 150, VI, b e §4º da Constituição Federal, limitado o benefício, na esfera municipal, aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins” conforme noticiava o Relator originário, Ministro Ribeiro da Costa, em seu relatório.

Não passou despercebido pelo relator Ministro Ribeiro da Costa a constatação de que o Supremo Tribunal Federal, em matéria de imunidade tributária, interpretava, em suas últimas decisões, de forma mais ampla o benefício tributário. Assim, o Supremo Tribunal reconheceu imunidade ao IPTU à imóveis locados (RE 257.700), utilizados como residência ou escritório de membros da entidade (RE 221.395) e imunidade ao ISS sobre preço cobrado em

⁶³ BOSSI, Pedro Pimenta. Quant sunt cesaris, Cesari: uma interpretação constitucionalmente adequada da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Pedro_Bossi.html> Acesso em: 13 out. 2017

estacionamentos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAV 155.822).

Inobstante, em todos os julgados mencionados, o recurso extraordinário foi processado sob a alínea c do art. 150, VI que veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Conclui, então, o Ministro Ribeiro da Costa:

No presente caso, contudo, a alínea invocada, desde a propositura da ação, é a b (“templos de qualquer culto”), repousando unicamente sobre ela – que foi devidamente prequestionada – a discussão do tema. Sendo assim, não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

O Ministro Ribeiro da Costa aponta que, quando o §4º refere-se às alíneas “b e c” do inciso VI, é extreme de dúvidas que no tocante a alínea b

deve ser interpretado no sentido de aplicar-se “no que couber”, insto é, entender-se que a imunidade, no caso, compreende não apenas os bens patrimoniais que compõe o templo de qualquer culto com os seus anexos, como a casa paroquial, a casa de residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento, contíguas, mas também as rendas resultantes das contribuições e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados, todos, com as finalidades do culto.

A interpretação dada pelo relator estava em harmonia com o entendimento anterior do Tribunal Supremo escorado na decisão pioneira de 1953, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, e que interpretava restritivamente a imunidade dos templos de qualquer culto e que reputamos mais adequada à ordem jurídica constitucional sobretudo por dialogar com o princípio do Estado Laico, ponderando-o com o princípio de liberdade de crença e com o dever de todos os cidadão contribuírem para a busca da justiça social e fiscal mediante o pagamento de impostos.

Inobstante, prevaleceu no julgamento deste RE 325.822, a posição do Ministro Gilmar Mendes para quem o §4º deve ser considerado como vetor interpretativo da alínea b, e que o §4º opera no sentido de equiparar o disposto nas alíneas b e c do inciso VI do art. 150.

Ora, a conclusão tomada no voto condutor do acórdão, a saber: o §4º funciona como vetor interpretativo das alíneas b e c do dispositivo é óbvia, de outro modo não faria sentido a referência expressa do constituinte. Porém, contrariamente ao que ficou assentado, a finalidade do §4º do art. 150 não é a de estender a imunidade dos templos, a rigor incidente sobre uma

parcela bem específica do patrimônio, a saber: o edifício onde realiza o culto, e sim restringir a sua amplitude ao quanto estiver diretamente relacionado com a finalidade essencial do culto.

A finalidade de restrição da amplitude do §4º é facilmente identificada pela presença do advérbio denotador de exclusão *somente*. De forma que, extrair do §4º do art. 150 interpretação extensiva quando ser ver claramente sua finalidade restritiva é indicativa ou da má-fé do interprete ou de sua total incapacidade intelectual.

Importa destacar ainda outro ponto controverso do julgamento do Recurso Extraordinário 325.822: o precedente que supostamente lhe deu legitimidade, a saber o RE 237.718-6/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, apontado em parecer da Procuradoria Geral da República em favor da procedência do recurso. A propósito, o ministro Sepúlveda Pertence destacou que o voto proferido por ele no RE 237.718 vem contra e não a favor da tese do recurso. Neste sentido, apontou em seu voto que

Para interpretar este §4º do art. 150, realmente de difícil intelecção, interpreto-o, na tensão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o ministro Celso de Mello, de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é a sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o iminente relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais.

O julgamento do RE 325.822 reputa-se histórico por orientar todas as decisões que se seguiram em matéria de imunidade tributária dos templos. Assim a ficou a assentado – ressalte-se, em nosso juízo equivocado – interpretação extensiva da imunidade ao patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas, desde que relacionados ao culto. Metamorfose de imunidade objetiva em subjetiva.

Destaque-se que nas decisões do Supremo subsequentes ao RE 325.822 e analisadas dois pontos se destacam: ônus da prova da vinculação do patrimônio, renda e serviços às finalidades essenciais e conceito de religião/templo/culto.

Quanto ao primeiro ponto, a Primeira Turma, na ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 595479 AgR/SC, julgado em 01/06/2010, manteve decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, julgando improcedente recurso da Mitra Diocesana de Lages que pretendia o reconhecimento de imunidade de dois imóveis de sua propriedade sem, no entanto, trazer qualquer informação ou comprovação de que contribuam para a consecução das finalidades da entidade religiosa. Restou assim ementado este julgado:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO STF. 1. Caso em que entendimento diverso do adotado pelo Tribunal de origem demandaria

o reexame do acervo fático-probatório dos autos a fim de verificar a imunidade do imóvel em decorrência da sua destinação. Providência vedada na instância extraordinária. 2. Aplicação da Súmula 279 do STF. Precedentes. 3. Agravo regimental desprovido⁶⁴.

Decerto que o Recurso foi negado em função da necessidade de análise da matéria fática, inviável em sede de recurso extraordinário, reclamando aplicação da súmula 279 do STF, mas de se inferir que neste caso o Supremo determinava que cabia a entidade beneficiada a prova da vinculação à finalidade essencial do culto.

Inobstante, em decisão monocrática da lavra do Ministro Luis Barroso posteriormente confirmada pela mesma 1ª Turma reconheceu que o ônus da prova da tredestinação dos bens às finalidades essenciais cabe ao fisco. Ficou assentado que cabe ao Estado o ônus da prova de que o bem não é utilizado nas atividades essenciais da instituição e que mesmo o imóvel sem edificação atrai a imunidade cabendo a municipalidade provar a tredestinação das atividades essenciais. Ficou assim ementado este acórdão:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento⁶⁵.

Diversamente entendeu a 2ª Turma. No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 918697/RJ, relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 02 de maio de 2017, ficou consignado que não existem direitos absolutos. A mera propriedade de imóvel por Instituição Religiosa não enseja a incidência da imunidade tributária dos templos. Há que ter-se presente que o imóvel deve vincular-se às atividades essenciais. A conclusão a que se chega é que imóvel vago não se relaciona com atividades essenciais. Neste caso, manteve-se incólume o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro com a seguinte ementa, citada pelo eminente relator Gilmar Mendes:

APELAÇÃO CÍVEL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL DESTINADA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO QUE É INTERPRETADO DE FORMA AMPLA, MAS QUE NÃO SE APLICA A IMÓVEIS DESOCUPADOS. AUSÊNCIA DE DESTINAÇÃO DO RESPECTIVO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE RELIGIOSA À MANUTENÇÃO DE SUAS

⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 595479 AgR/SC**, julgado em 01/06/2010, Relator Ministro Ayres Brito.

⁶⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma. **AG.REG. no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 800395 AgR/ES**, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 28/10/2014.

ATIVIDADES. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO DA DEMANDANTE QUE SE MANTÉM, NEGANDO-SE SEGUIMENTO AO RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA PARTE AUTORA. 1. O que o legislador pretendeu com tal benefício tributário foi permitir, essencialmente, um amplo exercício da liberdade religiosa e suas decorrências, sendo razoável que o dispositivo constitucional supramencionado seja interpretado de forma abrangente. 2. Todavia, o que se extrai das decisões judiciais sobre a temática, inclusive nos tribunais superiores, é que tal benefício constitucional de natureza tributária deve recair sobre o patrimônio da instituição religiosa vinculado às suas atividades, à sua finalidade institucional. 3. Na hipótese, a fatura de energia elétrica em valor aproximado de R\$ 10 reais indica que o imóvel está desocupado, como bem ponderado pela magistrada sentenciante, não havendo justificativa para que aplique a proteção constitucional em questão, levando-se em conta que em nosso ordenamento jurídico não existem direitos absolutos, e toda norma jurídica deve ser analisada sob a ótica da razoabilidade. 4. Seguimento negado ao recurso, na forma do artigo 557, caput, do CPC”. (eDOC. 11, p. 1)⁶⁶

Além de evidenciar o desrespeito com os próprios precedentes, a divergência entre o que entendem os diversos órgãos do Tribunal Supremo – a comprometer em última análise a segurança jurídica – a análise, mesmo que perfunctória, deste último precedente estaria a evidenciar mudança de posicionamento da jurisprudência do Supremo e futura superação do entendimento assentado pela corte no julgamento do RE325.822? Infelizmente, não temos condições de responder este questionamento.

O fato é que o ministro Gilmar Mendes, relator nos dois casos, entendeu diversamente no que foi seguido unanimemente pelos demais ministros da 2ª Turma. No primeiro reconheceu imunidade a todo o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas e, mais recentemente, afastou a imunidade aos imóveis vagos conforme apontado linhas acima.

Quanto ao segundo ponto, sobre o conceito de culto, o Supremo Tribunal Federal no RE 562.351/RS, julgado em 04 de setembro de 2012, interpretou restritivamente a imunidade dos templos de qualquer culto negando o reconhecimento da imunidade aos templos maçônicos. Nos termos do Relator Ministro Ricardo Lewandowski:

Isso porque, assim como o fazem muitos outros doutrinadores, entendo que a interpretação do referido dispositivo deve ser restritiva, atendendo às razões de sua cogitação original.

As liberdades, como é sabido, devem ser interpretadas de forma extensiva, para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, como é o caso sob exame, porém, às imunidades deve ser dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo.

Nessa linha, penso que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos.

O Acórdão restou assim ementado:

⁶⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 2ª Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 918697/RJ**, relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 02 de maio de 2017

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 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. (negrito nosso)⁶⁷

A análise dos precedentes da Suprema Corte na última década demonstra o quão distante estar-se de um posicionamento dominante. Fato que revela a incongruência como o instituto da imunidade é tratado no âmbito acadêmico, fato já devidamente apontado por Paulo de Barros Carvalho⁶⁸.

3.2 O PRINCÍPIO DA CONTIGÊNCIA NO FUNDAMENTO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto à primeira vista, e como já destacamos no capítulo anterior, apresenta-se relacionada com o princípio da liberdade de crença insculpido no art. 5º, VI da Constituição da República Federativa do Brasil, *in verbis*:

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;

⁶⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 04 de setembro de 2012.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 179.

Regina Helena Costa afirma em termos categóricos que “a origem dessa norma imunizante remonta à separação entre igreja e Estado, consumada com a proclamação da república”⁶⁹. Idêntica posição adota Roque Antonio Carrazza⁷⁰, já citado anteriormente.

Ousamos discordar. Imunidade tributária, liberdades ou direito fundamental e Estado laico não se apresentam ligados pelo *princípio da necessidade*, isto é, não é simplesmente a adoção ou reconhecimento de um que conduzirá necessariamente a adoção ou reconhecimento do outro. O princípio da necessidade indica que as coisas são como são, e o são *necessariamente* desta forma. Não há alternativas para esta realidade. É o princípio informador da natureza: um filhote não escolhe nascer, por exemplo; chegada uma determinada fase da idade gestacional ele simplesmente será expulso do ventre materno sem qualquer possibilidade de escolha – ele nascerá ou morrerá tentando. O parto é condição necessária a gestação.

Por outro lado, as coisas humanas em geral, os fatos culturais, orientam-se pelo princípio da contingência. Elas são assim porque nós humanos assim o escolhemos. Se você, caro leitor, nesse momento está a ler estas linhas é porque assim o decidiu. Mas haviam outras escolhas à sua disposição: brincar o carnaval, assistir um filme, entre tantas outras escolhas infinitamente mais satisfatórias para se realizar.

Em suma, pelo princípio da contingência as coisas são assim, mas poderiam ser totalmente diferentes.

E a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se regula por completo por este princípio. A imunidade não é condição necessária para a realização do direito fundamental à liberdade de crença ou não crença.

A imunidade dos templos de qualquer culto é decorrência da convergência da atuação políticas de setores específicos da sociedade que pretendiam ver-se livres do encargo social a todos imposto: o dever fundamental de contribuir para a manutenção das necessidades coletivas. Entre 1889 a 1891, interstício entre proclamação da República e promulgação da primeira constituição republicana, estes atores estavam enfraquecidos e impossibilitados de fazer *lobby* de seus interesses na constituinte da época.

Assim, a Assembleia Constituinte promulga a Constituição de 1891 erigindo um Estado Laico, rompendo com a tradição da adoção de um culto oficial que havia no Brasil Império e Colônia, reconhecendo a liberdade de crença para todos os cultos religiosos e NÃO concedendo

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 171.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 849

imunidade as entidades confessionais. E mesmo com ausência da imunidade não nos é dado autorização para afirmar que não havia liberdade religiosa. O Estado Laico é o instrumento mais eficaz de efetivação do princípio da liberdade religiosa.

Prescrevia, então, a Constituição de 1891, na seção da declaração dos direitos que:

Art 72 - 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 comum.

[...]

§ 7º - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados.

Igualmente, mas nas disposições preliminares, a Constituição determinava que:

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

[...]

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.

Os ilustres professores, Roque Antonio Carrazza⁷¹ e Regina Helena Costa⁷², argumentam que desses dispositivos origina-se a imunidade dos templos de qualquer culto. Não podemos concordar.

O argumento ergue-se sob falsa premissa: a que o Estado poderia utilizar da tributação para embaraçar o livre exercício dos cultos. Premissa que só se sustenta mediante a presença de duas circunstâncias, alternativamente: a má-fé dos argumentadores ou a incomunicabilidade (desarmonia) das normas constitucionais.

A primeira é de plano rechaçada.

Quanto a segunda, mesmo que um ou outro governante arbitrário pretendesse interferir gravemente na liberdade de crença mediante a cobrança de tributos com elevadas alíquotas ou bases de cálculo, remanesceriam intactos diversos outros princípios constitucionais tributários que certamente atuariam como freios e contrapesos de maneira a garantir a harmonia da constituição e dos poderes; nomeadamente, mas não exhaustivamente: capacidade contributiva, vedação de tratamento diferenciado e vedação do confisco.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 849.

⁷² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 171.

Corroborar nosso entendimento – desnecessidade da imunidade para efetivação da liberdade religiosa – o fato de que a Constituição de 1891 inaugurando o Estado Laico no Brasil e prescrevendo expressamente a liberdade religiosa, nada menciona quanto a exoneração de impostos para Igreja. Nada que estranhar: a república fundamenta-se primordialmente na igualdade e na extinção de privilégios para os nobres e o clero.

A igreja foi afastada do poder de interferir nos assuntos do Estado, de cobrar tributos e mais, devê-los-ia pagar.

Somente mais de meio século após a proclamação da república que aqueles atores sociais já destacados retomam sua força e positivam – ressalte-se, inspirado no princípio da contingência – no texto constitucional a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Em 1946, a Constituição é promulgada prevendo a imunidade em questão expressamente:

Art 31 - 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;

Este vácuo de existência da imunidade tributária dos templos induz a conclusão de que o seu fundamento não reside no direito fundamental da liberdade religiosa, reconhecido desde 1890 com a edição do decreto 119-A, mas meramente em convergência de interesses estimulados pelo princípio da contingência. A imunidade tributária dos templos é o *afago da outra mão*. A *uma mão* retirou da Igreja o poder de interferir nas decisões políticas. Magistralmente, a professora Denise Lucena aponta que “a Igreja e a nobreza (que antes também tinham o poder de tributar, perdendo-o em favor do príncipe) não mais recebiam tributos. Contudo, também não os pagavam, pois sobre estes não incidiam impostos”⁷³.

3.3 POSSIBILIDADE DE ABOLIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS

Versaremos neste item sobre a possibilidade de abolição das normas de imunidade tributária, ou dito de outra forma, investigaremos se as imunidades tributárias são cláusulas

⁷³ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 41.

pétreas. Servirá de inspiração para o desenvolvimento deste tópico o trabalho do professor Cristiano Carvalho: São as imunidades “cláusulas pétreas”?⁷⁴.

Cláusulas pétreas são as matérias constitucionais insuscetíveis de modificação que tencionem sua abolição. Estabelece, a proposito o art. 60, §4º da Constituição:

§ 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.

Discorrendo sobre a justificativa das “cláusulas pétreas” Sarlet, Marinoni e Mitidiero apontam que:

A existência de limites materiais justifica-se, portanto, em face da necessidade de preservar as decisões fundamentais do constituinte, evitando que uma reforma ampla e ilimitada possa desembocar na destruição da ordem constitucional, de tal sorte que por detrás da previsão desses limites materiais se encontra a tensão dialética e dinâmica que caracteriza a relação entre a necessidade de preservação da Constituição e os reclamos no sentido de sua alteração⁷⁵.

Da simples leitura do disposto no art. 150, VI da Constituição rapidamente e com facilidade se consegue relacionar determinada imunidade tributária com um direito fundamental respectivo. Ao que nos interessa a imunidade tributária dos templos (alínea b), relaciona-se com a liberdade de consciência e crença (art. 5º, VI da Constituição).

Assim o constituinte elegeu a liberdade de consciência e crença bem como o livre exercício dos cultos como valores de fundamental relevância para a sociedade brasileira, e a imunidade representa limite objetivo. Cristiano Carvalho destaca que:

Os limites objetivos são fundamentais para dar operatividade aos valores constitucionais. Limites objetivos como a legalidade, irretroatividade e anterioridade, têm a função de preservar a segurança jurídica, o Estado Democrático de direito, dentre outros valores. **Todavia não se confundem com os valores**⁷⁶. (negrito nosso)

⁷⁴ CARVALHO, Cristiano. São as imunidades “cláusulas pétreas”? in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. Imunidade Tributária. São Paulo: MP editora, 2005, p. 77-90.

⁷⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 135.

⁷⁶ CARVALHO, Cristiano. São as imunidades “cláusulas pétreas”? in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. Imunidade Tributária. São Paulo: MP editora, 2005, p. 81.

Segundo o professor Cristiano Carvalho, “as imunidades são limites objetivos, cuja função é fazer com que certos valores constitucionais sejam protegidos do Estado fiscal”⁷⁷, embora não se confundam com os valores respectivos.

Ora, conforme já pontuamos no item anterior, a correlação que se efetiva entre direito fundamental e imunidade tributária é meramente contingencial, fruto da convergência de forças sociais tendentes a positivarem constitucionalmente os seus interesses. Assim a tributação por si só é incapaz de ferir direitos fundamentais. Por outro lado, a maneira como a tributação é exercida pode interferir nos direitos fundamentais, mas, nesta hipótese, os demais princípios constitucionais atuam no sentido de evitar os abusos do Estado.

Cristiano Carvalho, conclui que a mera possibilidade de tributação não feriria necessariamente a liberdade religiosa e a que a revogação da imunidade por si só em nada feriria as cláusulas pétreas da livre expressão e liberdade religiosa⁷⁸.

Assim é perfeitamente possível em tese Proposta de Emenda à Constituição que pretenda abolir a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, não havendo que se falar em afronta a nenhuma cláusula pétrea. Falamos em tese, porque na prática, com a atual composição do Congresso Nacional, com uma teratológica Bancada Evangélica, exponencialmente fortalecida após os governos petistas e com perspectivas de aumento de sua força e número para as próximas eleições, uma tal proposta se afigura impossível.

Em virtude do apontado no parágrafo anterior, são as propostas de emenda à Constituição com o fim de ampliar em definitivo o alcance da imunidade que tramitam perante. A bancada evangélica antevendo eventual *overruling* na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que pode restringir o âmbito de aplicação da imunidade em questão, já toma as providencias para positivarem na Constituição os seus interesses.

Neste sentido, a PEC 200-A/2016, pretende, expressamente, vedar a incidência do IPTU sobre imóveis de instituições religiosas ainda quando somente na condição de locatárias.

Legislam em causa própria, à revelia do interesse social.

Não se pode esquecer de mencionar, na contramão, tramita (engavetado) Sugestão Popular 2/2015 que propõe o fim da imunidade tributária para igrejas.

⁷⁷ CARVALHO, Cristiano. São as imunidades “cláusulas pétreas”? in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. Imunidade Tributária. São Paulo: MP editora, 2005, p. 85.

⁷⁸ CARVALHO, Cristiano. São as imunidades “cláusulas pétreas”? in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. Imunidade Tributária. São Paulo: MP editora, 2005, p. 89.

3.4 ABUSO DE DIREITO NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Não se desconhece que por detrás de inúmeros benefícios fiscais ou renúncias de receitas (conforme o ponto de vista pelo qual se analisa o fenómeno e que será melhor explicitado no próximo capítulo), conjunto no qual as imunidades tributárias se inserem, se operam subterfúgios para encobrir a prática dos mais diversos delitos, notadamente, lavagem de dinheiro, sonegação de impostos e corrupção, entre outros.

O que se suscita no presente momento é da possibilidade de suspensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto (e das demais imunidades de maneira geral) nas hipóteses em que se verifica a utilização da entidade religiosa para encobrir a prática de condutas delituosas.

Cotidianamente veiculam-se notícias sobre o envolvimento de líderes religiosos em algum escândalo de corrupção, lavagem de dinheiro, evasão de divisas e sonegação de impostos. Breve consulta em sites de busca na internet retorna com inúmeros resultados. Inobstante, abster-nos-emos de comentar os casos específicos.

O fato é que devidamente comprovado o desvirtuamento da entidade religiosa, a suspensão da imunidade tributária é medida que se impõe, inclusive com a possibilidade, a nosso sentir, de cobrança retroativa aos exercícios financeiros anteriores, desde que não alcançados pela prescrição.

O fundamento para suspensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto repousa no §4º do art. 150 ao dispor que a imunidade somente se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados a finalidade essencial do culto. Ora, se o estabelecimento de instituição religiosa se fez com o fim de transgredir a ordem jurídica, claro está que desatendido o requisito objetivo previsto no art. 150, VI, b combinado com §4º do mesmo artigo.

De outro giro, é possível a suspensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto às entidades religiosas que promovem ou patrocinam dentro do espaço e tempo destinados ao culto propaganda político eleitoral?

Em nosso sentir, a resposta somente pode ser positiva. Vislumbramos a total impossibilidade de inserir dentro das finalidades essenciais do culto a propaganda política eleitoral. Ademais as normas reguladoras do processo eleitoral vedam expressamente tal prática, conforme se ler na Lei nº 9.504 de 30 de setembro de 1997 que dispõe:

Art. 24. É vedado, a partido e candidato, receber direta ou indiretamente doação em dinheiro ou estimável em dinheiro, inclusive por meio de publicidade de qualquer espécie, procedente de:

[...]

VIII - entidades beneficentes e religiosas;

O direito norte americano prevê expressamente a perda do gozo da imunidade tributária para as entidades religiosas que se dedicarem a atividades político-partidárias. Com efeito, assim dispõe a Seção 501, c, 3 do Internal Revenue Code:

Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office⁷⁹.

De acordo com o Internal Revenue Code, todas as organizações da seção 501 (c) (3) estão absolutamente proibidas de participar, direta ou indiretamente, em qualquer campanha política em nome de (ou em oposição a) qualquer candidato para cargos públicos eletivos. As contribuições para fundos de campanha política ou declarações públicas de posição (verbais ou escritas) feitas em nome da organização a favor ou em oposição a qualquer candidato para cargos públicos claramente violam a proibição de atividades de campanha política. A violação dessa proibição pode resultar em negação ou revogação de status isento de impostos e imposição de certos impostos especiais de consumo.

A propósito, umas das polêmicas promessas de Donald Trump era justamente a revogação deste dispositivo, conhecido como emenda Johnson⁸⁰.

⁷⁹ Tradução livre: Corporações, e qualquer comunidade, fundo ou fundação comunitária, organizada e operada exclusivamente para fins religiosos, beneficentes, científicos, para fins de segurança pública, literários ou educacionais, ou para promover competição nacional ou internacional de esportes amadores (mas somente se nenhuma parte suas atividades envolvem o fornecimento de instalações ou equipamentos de atletismo), ou para a prevenção de crueldade contra crianças ou animais, nenhuma parte dos rendimentos líquidos que resulte em benefício de qualquer acionista ou indivíduo privado, nenhuma parte substancial das atividades da qual está realizando propaganda, ou de outra forma tentando, influenciar a legislação (exceto conforme disposto na subseção (h)), e que não participa ou intervém (incluindo a publicação ou distribuição de declarações), qualquer campanha política em nome de (ou em oposição a) qualquer candidato a cargo público.

⁸⁰ THE WASHINGTON POST. **Trump promised to destroy the Johnson Amendment. Congress is targeting it now.** Disponível em: https://www.washingtonpost.com/news/acts-of-faith/wp/2017/06/30/trump-promised-to-destroy-the-johnson-amendment-congress-is-targeting-it-now/?utm_term=.3789ad8bec3d. Acesso em 22 ago. 2017.

3.5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição da República Federativa do Brasil prescreve no §1º do art. 145 que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Roque Antônio Carrazza identifica relação íntima entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio republicano ao determinar “a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes”⁸¹. Importante destacar ainda a estreita relação entre o princípio da igualdade e capacidade contributiva. A propósito o professor Carrazza aponta que:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, dever contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza⁸².

Ora se o fundamento de validade da imunidade dos templos é proteger a liberdade de crença que poderia ser vilipendiada pela tributação, a imunidade não encontra razão de existir juridicamente. Conforme já apontamos, a relação entre imunidade dos templos e direito fundamental a liberdade religiosa é meramente contingencial, de forma que a inexistência do benefício tributário em questão não afrontaria a liberdade de crença. A inexistência ou a revogação da imunidade dos templos não traria prejuízo algum à liberdade consciência e crença. Mesmo que se considerasse que um ou outro governo arbitrário tencionasse intervir nas instituições religiosas ainda permaneceriam válidos diversos princípios constitucionais que atuariam na defesa do princípio da liberdade religiosa.

Considerando-se o atual estágio da civilização se apresenta acintosa a exceção ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade promovida pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Instituições confessionais que apresentasse baixo indicativo de riqueza pouco ou nada contribuiriam de forma a não comprometer sua saúde financeira, ao passo que as entidades

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

⁸² Idem, p. 98.

religiosas com altos índices de riqueza contribuiriam em maior quantidade, na proporção de seus haveres.

A revogação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, delegando a proteção da liberdade de crença no campo tributário ao princípio da capacidade contributiva, promoveria fortalecimento de uma Justiça Fiscal distribuindo igualmente os custos sociais, além de fortalecer a arrecadação tributária, que como demonstraremos no próximo capítulo é drasticamente afetada pelas imunidades, necessária para fazer frente ao custo dos direitos sociais.

4 O IMPACTO ORÇAMENTÁRIO DECORRENTE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NOS MUNICÍPIOS

4.1 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO RENÚNCIA DE RECEITA

4.1.1 *Considerações iniciais*

Tornou-se lugar comum em textos que abordam imunidades, isenções ou sobre os demais instrumentos de exoneração do dever de pagamento de tributos com a assertiva de que tais mecanismos tributários são tão antigos quanto a própria noção de tributo. Alia-se a esta afirmação, outra: o tributo é tão antigo quanto a ideia de Estado, noções supostamente contemporâneas e indissociáveis.

A senilidade do tributo e de sua eventual exoneração para algumas situações, entretanto não desencadearam o seu precoce desenvolvimento científico. Os contornos científicos da matéria tributária não somam mais do que 150 anos e, quanto a sua outra face, a da desoneração, só mais recentemente começou a despertar o interesse da comunidade científica para seu estudo e compreensão.

Apesar do tardio desenvolvimento já se observa a produção de vasta e valorosa doutrina quanto a temática do tributo, justificado provavelmente pelos grandes pontos de contato com matéria atinente aos direitos fundamentais, mormente o direito à propriedade. Por outro lado, visto o tributo do seu avesso⁸³, não sob a perspectiva da invasão do Estado sobre a propriedade privada, mas da perspectiva da não arrecadação das receitas tributárias com sua consequente produção de impactos orçamentários, isto é, sob a ótica das renúncias de receitas, a produção doutrinária ainda é pouco representativa da dimensão da problemática. Sobre este ponto destaca-se as considerações de Alan Bonat e André Folloni:

A Ciência do Direito Tributário desenvolvida no Brasil aprofundou o estudo do direito tributário a respeito das normas que cuidam da instituição, arrecadação ou fiscalização dos tributos, mas pouco se pesquisou além disso, sendo relativamente reduzida, por exemplo, a investigação dos efeitos gerados pelas normas tributárias no ambiente social no qual se inserem e nos sujeitos com os quais interagem⁸⁴.

Este quadro doutrinário reflete-se substancialmente sobre a produção legislativa, aqui incluída a elaboração da Constituição da República, vejamos.

⁸³ Expressão utilizada por CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Almedina, 2016.

⁸⁴ BONAT, André Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito UFRGS**, Edição Virtual, Volume X, número 2, pp. 341-363, Porto Alegre, 2015, p. 344.

Quando analisamos o título VI da Constituição, que trata da Tributação e do Orçamento, deparamo-nos com as duas faces da chamada finança pública: a arrecadação e a despesa. Importante observar que, no tange a arrecadação, herdamos de nosso constituinte originário um sistema tributário que contempla princípios de proteção ao contribuinte, reparte competências e estabelece critérios para repartição das receitas entre os entes da federação, compondo verdadeiramente um sistema, um conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.

Entretanto, quando se analisa a face correspondente ao gasto público, da despesa, não encontramos uma organização na disposição das normas que regulam a sua concretização. Houve expressiva cautela na disposição das normas jurídicas que regulam a forma como o Estado deve interferir na senda privada para tirar os recursos de que precisa para suprir as necessidades públicas, mas no que tangencia a forma como o Estado irá gastar o dinheiro arrecado com a tributação nota-se algum descaso do constituinte originário de 1988 quanto à sua regulação.

Em suma, o constituinte dispendeu expressiva preocupação quanto a interferência do Estado no patrimônio particular dos contribuintes deixando larga margem para atuação do legislador infraconstitucional e, sobretudo para atuação do chefe do poder executivo para execução da despesa pública.

No particular, sobre imunidades e outros instrumentos tributários que proporcionam redução ou aniquilação do ônus de pagamento de tributos, os mecanismos de controle apresentaram-se com reduzida efetividade e muita vez sem aplicabilidade alguma.

Podemos para explicar suscitar duas perspectivas: primeiramente, os instrumentos de desoneração do dever de pagar tributos são, indubitavelmente, matérias afetadas ao Direito Tributário, entretanto, pelas razões já citadas acima, não chegam a despertar a atenção deste ramo jurídico; projetou-se o Direito Tributário e sua produção normativa no anseio de evitar abusos na atividade arrecadatória contra o patrimônio particular, e como na exoneração este risco não existe, há certo descaso quanto ao aparelhamento de seus instrumentos de controle. Ora, se a consequência da norma de exceção tributária transcende os estreitos limites da relação fisco-contribuinte, os tributaristas tendem a relegar a análise de tais instrumentos normativos para os especialistas em Direito Financeiro ou Orçamentário. De todo modo, o direito tributário não se apresenta aparelhado para responder aos problemas decorrentes da aplicação das normas de benefício fiscal, como bem pontuou Celso de Barros Correia Neto:

Os parâmetros tradicionais de abordagem da tributação, que concentram atenção em competência, regra-matriz e fato gerador não parecem de todo adequados ao estudo

do tema. O exame das exonerações fiscais prescinde dos elementos que são ordinariamente deixados de lado pelas exclusões que conformam a disciplina do direito tributário⁸⁵.

Segundo, e de certa forma decorrência lógica da primeira perspectiva, a consequência inexorável de toda forma de benefício fiscal (aqui, em nosso juízo, compreendida a imunidade) foge dos parâmetros jurídicos de controle fornecidos pelo Direito Tributário, isto é, a renúncia de receita e redução da arrecadação provocada são transferidas para fora do debate jurídico e conseqüentemente a avaliação dos critérios teleológicos (os fins que orientam tais normas de exceção ao regime geral da tributação) e de eficácia (se os objetivos são realmente alcançados com a edição de referidas normas). Sobre este segundo ponto, Celso de Barros Correia Neto abordou-o da seguinte forma em sua tese de Doutorado pela Universidade de São Paulo:

De fato, não nos parece produtora a análise dos incentivos fiscais que não leve em consideração elementos relativos à eficácia, finalidade e destinação de recursos. A desconsideração dos elementos de finalidade e eficácia elimina aspectos fundamentais do conceito de incentivo fiscal, provavelmente, os parâmetros mais significativos de seu controle judicial.⁸⁶

Embora ainda possamos afirmar que as renúncias de receitas são abordadas no contexto de elaboração e aprovação dos projetos de lei orçamentária, o são, por certo, apreciadas de forma marginalizada. Apesar de apresentarem semelhanças significativas com o gasto público direto, a renúncia de receita tributária não sofre do mesmo controle que é realizado sobre a despesa pública, notavelmente no que tangencia à avaliação de conveniência e oportunidade de sua manutenção.

Em decorrência do princípio da anualidade, o gasto público direto ou a despesa pública é avaliada anualmente perante as casas legislativas na ocasião da aprovação dos projetos de lei orçamentária. Do outro lado, os benefícios tributários e aqui, repise-se, incluímos as imunidades tributárias, tendem a perpetuar-se no ordenamento jurídico até que sejam revogados. Não se avaliará posteriormente se os fins que justificaram sua edição ainda persistem operantes ou, por outra ótica, se é eficaz para alcançar os mesmos fins.

Para o que interessa ao nosso texto, já pontuado em capítulo anterior, a imunidade aos templos de qualquer culto se cunhou supostamente como corolário ou garantia da liberdade de crença. O constituinte realizou um prognóstico, que em nosso juízo foi equivocado, sobre a

⁸⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2ª Ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 72.

⁸⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2ª Ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 73.

possibilidade de a tributação inibir liberdade de crença olvidando que, frequentemente, são as próprias instituições religiosas que contribuem para um ambiente de intolerância quanto às outras crenças ou descrenças.⁸⁷ Desconsiderou ainda que a total ausência de fiscalização sobre a movimentação financeira das instituições confessionais abriria fértil território para prática de atividades criminosas, sobretudo lavagem de dinheiro. E mais, norma geradora de desigualdade: associações de ateus, em tese, nunca deveriam ser beneficiadas com a imunidade já que não possuem templo, muito menos um templo de qualquer culto.

4.1.2 Renúncia de receita: origem do termo, aproximação com as despesas diretas e enquadramento das imunidades dos templos no conceito

A preocupação com as renúncias de receitas surge inicialmente no ordenamento jurídico norte americano através dos esforços de Stanley S. Surrey ao desenvolver estudos no âmbito da Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos nas décadas de 1960 e 1970, elaborando o conceito de *tax expenditure*, de forma a possibilitar a comparação entre as despesas diretas realizadas pelo executivo e o gasto indireto provocado pelas normas que criam benefícios fiscais. A conclusão a que se chegara era que tanto o gasto orçamentário direto como os benefícios fiscais produzem a mesma consequência prática a final: transferência de dinheiro do Estado para os particulares.

O estudo desenvolvido por Surrey no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional dos Estados Unidos e aprofundado posteriormente na seara acadêmica resultou na publicação da obra “Pathways to tax reform: the concept of tax expenditure” (Caminhos para a reforma: o conceito de gasto tributário, tradução livre, sem edição em língua portuguesa).

Apresentando como premissa que os benefícios fiscais uma vez concedidos implicavam, por óbvio, uma redução da expectativa de arrecadação para o Fisco ao passo que para o sujeito passivo representaria aumento de disponibilidade de renda em função da exoneração do dever de pagamento do tributo ocasionada em virtude do mencionado benefício. Em suma, os efeitos decorrentes das despesas diretas e dos benefícios fiscais eram muito semelhantes, autorizando tratamento similar no âmbito da proposta orçamentária:

⁸⁷ Emblemática a narrativa da colunista da Época Eliane Brum, atea, sobre um diálogo com um taxista protestante, sobretudo quanto à referência que colheu sobre um site de uma instituição religiosa que pregava justamente a intolerância. Revista Época, **A dura vida dos ateus em um Brasil cada vez mais evangélico**, Disponível em <<http://revistaepoca.globo.com/Sociedade/noticia/2011/11/dura-vida-dos-ateus-em-um-brasil-cada-vez-mais-evangelico.html>> Acesso em 28/08/17.

The phrase, "tax expenditures" is, as far as I know, a new one in the literature of tax reform. I first used it in a speech in late 1967 given while I was Assistant Secretary for Tax Policy in the Treasury Department, in which I introduced my understanding of the concept. The speech pointed out that those provisions of the federal income tax containing special exemptions, exclusions, deductions, and other tax benefits were really methods of providing governmental financial assistance. These special provisions were not part of the structure required for the income tax itself, but were instead Government expenditures made through the tax system. They were similar in purpose, therefore, to the direct expenditures listed in the regular budget. But since they provided their assistance through the route of tax reduction rather than direct aid, I called them "tax expenditures." In the speech that introduced this term I stressed the need for an accounting of these tax expenditures, since at that point no Government document or private research study listed and quantified this assistance provided through the tax system. In my position as Assistant Secretary I was able in 1968 to conduct the research that provided a "Tax Expenditure Budget," published in the Annual Report of the Secretary of the Treasury in 1968.⁸⁸⁸⁹

Devemos pontuar que não há entre os autores ou pesquisadores que se dedicam a problemática do *tax expenditure* unanimidade ou consenso quanto à tradução mais adequada para o termo. Literalmente a tradução seria gasto tributário⁹⁰, inclusive, esta é a expressão adotado pela Secretária da Receita Federal do Brasil, o órgão responsável pela elaboração do relatório de impacto decorrente das normas de benefícios ou incentivo fiscal (art. 165, §6º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Inobstante, preferimos a utilização da expressão renúncia de receita simplesmente por ser esta a adotada pelo sistema constitucional tributário e financeiro brasileiro, sem realizarmos qualquer juízo de valor sobre a adequação das traduções eventualmente aplicáveis à expressão *tax expenditure*.

A propósito, é com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988 que se promove a absorção do conceito de renúncia de receita, ora dispondo

⁸⁸ SURREY, Stanley S. **Pathway to tax reform: the concept of tax expenditure.** Harvard Press, 1973, Preface, p. I.

⁸⁹ Tradução livre: A frase "gasto tributário" é, até onde eu sei, uma nova na literatura sobre reforma tributária. Eu usei pela primeira vez em um discurso no final de 1967 dado enquanto eu era secretário assistente para a política fiscal no Departamento do Tesouro, em que eu introduzi o meu entendimento do conceito. O discurso apontou que as disposições do imposto de renda federal contendo isenções especiais, exclusões, deduções e outros benefícios fiscais eram realmente métodos de prestação de assistência financeira governamental. Essas disposições especiais não faziam parte da estrutura exigida para o imposto de renda em si, mas, em vez disso, eram despesas do governo feitas por meio do sistema tributário. Eles foram semelhantes em propósito, portanto, às despesas diretas listadas no orçamento ordinário. Mas desde que eles forneceram sua assistência através da rota de redução de impostos em vez de ajuda direta, chamei-os de "gastos tributários". No discurso que introduziu este termo, enfatizei a necessidade de uma contabilidade desses gastos fiscais, uma vez que nenhum documento governamental ou estudo de pesquisa particular listou e quantificou essa assistência fornecida pelo sistema tributário. Na minha posição de Subsecretário, em 1968, pude realizar a pesquisa que fornecia um "Orçamento de Renúncias Fiscais", publicado no Relatório Anual da Secretaria do Tesouro em 1968.

⁹⁰ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>> Acesso em: 01 set. 2017.

sobre sua fiscalização, ora com o fim de determinar a explicitação na proposta orçamentária do impacto decorrente da adoção dos instrumentos normativos que a provocam. Trataremos sobre necessidade de previsão do impacto das renúncias fiscais no orçamento no próximo item deste capítulo.

Quanto à fiscalização destes efeitos, o constituinte estabelece que compete ao Congresso Nacional exercer o controle externo sobre a legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das renúncias fiscais, ao tratar sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Duas observações aparentam ser pertinentes sobre o dispositivo acima transcrito.

A primeira é que não há, propriamente, uma regra de renúncia de receita; em verdade, renúncia de receita apresenta-se antes como o efeito de outra norma de natureza tributária que excepciona a regra geral da tributação concedendo benefício ou incentivo fiscal para os contribuintes por ela atingidos.

Renúncia de receita, portanto, decorre da adoção de políticas públicas como aponta Francisco Carlos Ribeiro de Almeida ao afirmar que “o ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo”⁹¹.

E o disposto no art. 70 da Constituição de 1988 parece denotar essa perspectiva, ao desvendar um constituinte mais preocupado com os resultados e com a fiscalização das renúncias de receita, o que se dá, obviamente, a posteriori, que com os controles *a priori* da produção legislativa das normas de benefício ou incentivo fiscal que provocam as renúncias de receita. Idêntica impressão se colhe do §6º do art. 165 como veremos adiante.

A segunda observação que julgamos pertinente é quanto à aproximação entre subvenção e renúncia de receita, que o próprio constituinte reconhece. Regis Fernandes de Oliveira define subvenção “como o auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou

⁹¹ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abri/jun. 2001, p. 54.

empresariais”⁹². Destacamos que referida conceituação encontra conformismo com o quanto disposto no art. 12, §3º da lei 4.320/64, lei que traça normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

[...]

§3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Envolto no conceito de subvenção presente sempre, portanto, a transferência de dinheiro do Estado para as pessoas beneficiadas por este auxílio, ocasionando redução da disponibilidade financeira estatal em prol de entidades públicas ou privadas beneficiárias. Fato que aproxima as subvenções das renúncias de receitas, sobretudo quando tomadas pela ótica do resultado, isto é, redução do numerário disponível nos cofres públicos em favor dos particulares beneficiados.

Subvenção é opção escolhida pelo legislador para apoiar determinada atividade via orçamento ao passo que renúncia de receita é o caminho tomado pelo legislador para atingir a mesma finalidade, só que desta feita via sistema tributário ao conceder benefícios ou incentivos fiscais. Celso de Barros Correia Neto aponta a necessidade de considerar essa perspectiva para a completa e perfeita compreensão do fenômeno da renúncia de receita, considerando-a como “instrumento de direcionamento de recursos por meio do sistema tributário. Aliás, é esta a função do conceito cunhado por Stanley Surrey, na década de 1960, e incorporado pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar n. 101, de 2000.”⁹³

Em ambas as situações, subvenção ou renúncia de receita, o resultado prático de indução de comportamentos é observável bem como o resultado financeiro para o Estado é o mesmo, como já pontuou Elcio Fiori Henriques:

Embora juridicamente distintas, pode-se prontamente verificar que, economicamente, o resultado financeiro para o Estado e para o particular dessas duas figuras são semelhantes. Isso porque ambos os institutos representam a outorga de uma vantagem

⁹² OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 418.

⁹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 73.

financeira para um particular, sem contraprestação, resultando em um prejuízo para o Estado.⁹⁴

Avancemos.

Linhas acima tivemos a oportunidade de destacar que não há propriamente uma norma de renúncia de receita, e que esta se apresenta antes como resultado ou efeito de outra norma de natureza jurídica tributária desviante do intuito de buscar recursos financeiros para o Estado suprir as necessidades públicas que a Constituição de 1988, estabelecendo um Estado Social, afetou à responsabilidade estatal para sua realização, notadamente os direitos sociais do art. 6º e seguintes da Magna Carta. Renúncia de receita é, pois, um dos produtos da **extrafiscalidade**.

Necessitando o Estado de recursos financeiros para desincumbir-se a contento dos ônus sociais e encargos com a gestão da coisa pública estabelecidos pela Constituição, espera-se que o Estado e seus representantes engendrem esforços no sentido de elevar tanto quanto possível a arrecadação tributária, se desconsiderássemos a existência de outras políticas e valores relevantes para a sociedade de maneira geral. Régis Fernandes de Oliveira sobre o ponto já se manifestou da seguinte maneira:

O normal de qualquer governante é que diligencie o recebimento de todas as receitas. Com elas é que se podem atingir as metas a se propôs e prestar bons serviços à coletividade a que deve servir. Ocorre que, por razões políticas, até importantes, o governante é levado a abrir mão de parte de arrecadação para estimular outras políticas.⁹⁵

O debate que aqui se desenvolve é, devemos ressaltar, sob a perspectiva de utilização de normas de natureza tributária para fins diversos do meramente arrecadatório. Transpassamos os lindes do espaço tributário, muita vez do universo jurídico. Elementos extrajurídicos assumem posição de destaque e proeminência na tomada de decisão sobre quais políticas tributárias deve-se adotar, onerando-se mais ou menos os particulares e, em casos excepcionais, afastando por completo o dever de pagamento de tributos. Adentramos no espaço da extrafiscalidade, e a técnica tributária é “adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz”.⁹⁶

⁹⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori. Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 37.

⁹⁵ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 463.

⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18ª ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 231.

Aspectos políticos, sociais, ambientais, desenvolvimentistas, etc. sobressaem ao aspecto fiscal ou arrecadatório das normas tributárias para que o Estado atinja determinados fins igualmente relevantes para a coletividade. A propósito de tributação extrafiscal Aliomar Baleeiro pontuava:

Quando pretende uma intervenção através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor, conforme vimos a propósito dos fenômenos de repercussão, absorção e transformação, ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar e encorajar⁹⁷.

A utilização do sistema tributário para alcançar fins diversos dos meramente arrecadatórios, destinados a manutenção das atividades essenciais do Estado, consiste na extrafiscalidade. Com vistas a intervir no domínio econômico e social, o Estado toma a tributação como política pública estimulando condutas, mediante tributos mais brandos. Residem na extrafiscalidade os incentivos ou benefícios fiscais. Bernardo Nacouzi de Mello Franco em dissertação de Mestrado apresentado à Universidade de Brasília resume:

Simplificadamente, fosse a pretensão regulatória de incentivo a ações e práticas econômicas, o Estado adotaria medidas de mitigação ou eliminação dos gravames tributários que sobre elas, normalmente, incidiriam. Doutro modo, fosse o objetivo estatal de desestímulo à adoção de certos comportamentos, encargos fiscais seriam intensificados, para torná-los mais onerosos a quem os adotasse. Ao conjunto dessas medidas convencionou-se denominar “extrafiscalidade”⁹⁸.

Levando em consideração os aspectos já mencionados acima (utilização do sistema tributário, redução da carga tributária, estímulo de conduta e beneficiando limitado grupo de contribuintes) a Secretaria da Receita Federal do Brasil elabora o conceito de renúncia de receita, ou gasto tributário se se prefere a linguagem utilizada em seu relatório:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte⁹⁹.

Realizadas estas considerações e apresentado conceito, convencidos estamos que são as imunidades, enquanto normas constitucionais concessivas de tratamento tributário

⁹⁷ Ibidem, p. 231.

⁹⁸ FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. **Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira**. 2014, 238p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014, p. 49.

⁹⁹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária** (Gastos Tributários) – PLOA 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>> Acesso em: 01 set. 2017.

diferenciado para os seus destinatários, autênticos benefícios fiscais plenamente aptos à produção de renúncia de receita, embora existam, saliente-se, na doutrina fortes vozes no sentido de que a imunidade não é renúncia de receita por anteceder ao fenômeno da incidência situando-se seu tratamento aos contornos da competência tributária, conforme já abordado no capítulo 2 deste trabalho. Sob o argumento simplista, e muita vez carregado de forte apelo parcial a comprometer a cientificidade do estudo, alega-se que imunidade não pode constituir renúncia de receita haja vista anteceder o fenômeno da tributação e que as pessoas, coisas ou fatos ao seu abrigo não se submeteriam à incidência, a impossibilitar, portanto, renúncia de receita que não seria de modo algum arrecadada. Luciana Montenegro reconhecendo extrafiscalidade na Imunidade tributária disserta sobre o ponto abordado da seguinte forma:

E como dito, é no âmbito da extrafiscalidade que se encontram os diversos incentivos fiscais, podendo estes ser imunidades, investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores de concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados¹⁰⁰.

Assiste razão quando aponta a Imunidade como benefício fiscal e como tal ensejadora de corrosão da receita tributária do Estado. Embora situada em patamar distinto do ordinariamente encontrado nas discussões sobre a concessão dos benefícios e incentivos fiscais, isto é, nas discussões e votação dos projetos de lei ordinária que veiculam ditos instrumentos de política fiscal, a aprovação dos textos constitucionais que materializam as normas de Imunidade submete-se aos mesmos prognósticos de valor realizados pelos encarregados por sua elaboração. Naqueles casos, juízo de valor realizados pelo legislador ordinário e neste pelo legislador Constituinte Originário.

Embora não seja nossa pretensão realizar uma interpretação constitucional desde uma ótica legal ou infraconstitucional, o certo é que o legislador constitucional cumpre importante papel ao tornar mais específicas as diretrizes materializadas no texto constitucional, nos mais das vezes propositadamente amplas para assegurar sua longevidade. Neste sentido, embora a Constituição não enumere expressamente a imunidade como benefício fiscal ou mesmo como renúncia de receita, outra conclusão não nos é autorizado intuir, exceto a que

¹⁰⁰ MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**: uma análise à luz da Ordem Econômica Brasileira. 2014, 157p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014. p. 17/18

considera a imunidade como benefício fiscal. Vejamos. A Constituição em seu art. 165, §6^{o101} determina que a lei orçamentária deverá vim acompanhada de demonstrativo dos efeitos sobre as receitas e despesas decorrente de benefícios de natureza tributária inobstante não estabeleça o quê se entende por benefício tributário. Tal ônus, que em nosso juízo, deveria estar sob o encargo do legislador constitucional, considerando por óbvio a natureza analítica de nossa constituinte, ou quando muito sob responsabilidade do legislador complementar em função do disposto no art. 163, I da Constituição Federal¹⁰², estava entregue reiteradamente ao legislador ordinário na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Fato que por si só não representa qualquer prejuízo, exceto pela intermitente *mens legislatoris* que não obedece qualquer pretensão de dotar o sistema com a necessária segurança jurídica. Falamos isso em virtude de que as LDO's desde de 2012 não mais apresentarem a definição de benefício de natureza tributária. A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2012 (Lei 12.465 de 12 de agosto de 2011) assim conceitua benefício fiscal:

Art. 89...

[...]

§2º São considerados **incentivos ou benefícios de natureza tributária**, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que **alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes**, produzindo a **redução da arrecadação potencial** e, consequentemente, **aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte**. (negrito nosso)

Discussões sobre natureza jurídica, eficácia e finalidade decerto permearam os debates sobre a desoneração de impostos para os templos de qualquer culto na Assembleia Constituinte que culminou com a aprovação do texto de 1946¹⁰³, renovados nas constituintes posteriores¹⁰⁴. Decerto que em tais discussões os pontos destacados do conceito de benefício fiscal foram contemplados para que se pudesse conceder tratamento diferenciado para os entes imunes, notadamente as Igrejas.

No bojo de tais discussões se depreende, como já afirmamos linhas acima, que como forma de assegurar o direito fundamental de liberdade de crença seria necessário que o

¹⁰¹ Art. 165, §6º: O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

¹⁰² Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas;

¹⁰³ A primeira Constituição a adotar expressamente a liberdade de crença como princípio e a desoneração de impostos para os templos de qualquer culto como instrumento

¹⁰⁴ Notadamente quanto à Assembleia Nacional Constituinte de 1987/88 há pródigo banco de dados a possibilitar o acesso a tais discussões travadas no âmbito da aprovação do instituto da imunidade dos templos mediante análise de documentos entre emendas, pareceres e votos. SENADO FEDERAL, **Bases da Assembleia Nacional Constituinte 1987-1988**. Disponível em <<http://www6g.senado.gov.br/apem/search>>. Acesso em 04 jan. 2018.

Estado se abstinhasse de cobrar impostos das instituições confessionais. Dentro dos parâmetros apresentados por Celso de Barros Correia Neto para análise dos benefícios fiscais podemos encaixar com perfeição os traços da imunidade dos templos. Inobstante, imperioso reconhecer, tais parâmetros de controle dos benefícios fiscais são totalmente intangíveis atualmente ao instituto da imunidade dos templos. Fragiliza-se a transparência, a arrecadação e perde toda a sociedade. Mas se assim o é, outra não é a nossa obrigação que a dizer como acreditamos como deveria ser. Se o direito fosse o somente o que é, o que estar positivado na constituição e nas leis, desnecessário todas as faculdades de direito e os operadores que elas formam; o pré-requisito necessário para o jurista seria tão somente a alfabetização. Lições das mais desprezadas nos anos iniciais dos cursos jurídicos, mas que devemos reviver agora: o dever-ser do Direito

Assim a imunidade dos templos apresenta uma finalidade aparente, qual seja, assegurar a liberdade de crença. Questiona-se, desde a perspectiva da proporcionalidade, se tal escolha corresponde ao meio adequado para promoção deste fim considerando a negativa expressa contida no art. 19 da Constituição Federal de participação nos cultos religiosos¹⁰⁵? Se ademais tal medida se afigura necessária para a realização da promoção da liberdade em questão? Quantos não são os casos de representantes de igrejas que enriqueceram em curto período de tempo? Quantos são envolvidos em esquemas de corrupção e lavagem de dinheiro facilitada pelo sistema constitucional que além exonerar do pagamento dos impostos sequer exige escrituração contábil nos moldes do art. 14 do Código Tributário Nacional a fim de verificar a origem e destinação das rendas dos entes beneficiários da imunidade? Estas questões foram devidamente abordadas em seu tempo nos capítulos anteriores para onde remetemos a leitura.

Sob à ótica da proporcionalidade em sentido estrito, vislumbramos que a imunidade dos templos se choca com outras obrigações do Estado e mesmo com deveres dos contribuintes, motivo pelo qual deve ser obrigatoriamente sopesada. Imperioso destacar, de resto observável em todos os benefícios de ordem tributária, que em decorrência da redução da carga tributária para as entidades confessionais aumenta-se a carga tributária dos demais membros da sociedade, uma vez que, permanecendo a despesa inalterada, “se um paga menos outros pagam mais”, em evidente prejuízo ao princípio da isonomia. Sobre imunidade e isonomia remetemos novamente a leitura aos capítulos anteriores.

¹⁰⁵ 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;

Por fim, ainda sobre à ótica da proporcionalidade em sentido estrito, devemos atentar para o impacto decorrente da renúncia de receita que a imunidade dos templos provoca no âmbito dos orçamentos das pessoas políticas que teriam em *tese* competência para cobrar os tributos que estão a salvo em função da imunidade.

4.2 A NECESSÁRIA PREVISÃO DO IMPACTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS ORÇAMENTOS

Uma vez verificada o enquadramento da imunidade com as normas tributárias de benefício ou incentivo fiscal, ou dito de outra forma, e levando em conta sua face negativa, com as renúncias de receita, é forçoso concluir que os efeitos financeiros orçamentários decorrentes das imunidades devam ser considerados quando da elaboração das leis orçamentárias, mormente a lei orçamentária anual.

4.2.1 *Breves esboços sobre controle das renúncias fiscais e responsabilidade fiscal*

A preocupação com o gasto público, a ganhar destaque a partir da edição da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Conforme observa Elcio Fiori:

A lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco sem precedentes na História brasileira da regulação da atividade financeira do Estado. Ao lado da instituição de diversos controles em áreas de fundamental importância para o controle das finanças públicas, tal lei determinou uma série de controles para a instituição de benefícios fiscais, tornando muito mais rígido o seu controle¹⁰⁶.

Do que nos interessa para o desenvolvimento desse texto é importante observar que referido estatuto legal colaciona relevantes dispositivos que regulam a maneira como tais instrumentos, benefícios fiscais, deverão ser utilizados pelo Estado, carregando diretrizes de postura do gestor da *res publica*.

No que toca às renúncias fiscais, impende observar que a responsabilidade fiscal perpassa necessariamente pela observância de limites e condições para a sua concessão, bem

¹⁰⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário** – O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier latin, 2010.

como pressupõe ação planejada e transparente. Conclusão inarredável a que se chega da análise do §1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, abaixo transcrito:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a **obediência a limites e condições** no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Renúncia de Receita, portanto, não é a causa, antes o efeito decorrente de regra de exceção à norma que estabelece as hipóteses de incidência tributária, frustrando a normal expectativa do fisco de arrecadar os tributos que incidiriam sobre os fatos definidos na lei tributária como aptos a ensejar a incidência. A Constituição da República Federativa do Brasil trata a renúncia de receita como efeito das regras de exceção ao tempo mesmo em que estabelece quais são tais regras: isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Senão vejamos a redação do art. 165, §6º:

§6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Outrossim, a lei de responsabilidade fiscal também trata as renúncias de receitas como efeito da exceção à regra de tributação, isto é, das normas que instituem incentivos ou benefícios fiscais, quando dispõe no art. 14 da seguinte forma:

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

A combinação destes dispositivos¹⁰⁷ instalou no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade efetiva de se efetuar um controle sobre as concessões de benefícios e incentivos fiscais que causam renúncia de receitas ou renúncia fiscal. A nosso juízo falharam em um aspecto: omitiram-se em determinar expressamente que tais benefícios deveriam buscar

¹⁰⁷ Por oportuno, devemos destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2001), no bojo do inciso II do artigo 5º reitera a determinação contida no art. 165, §6º da Constituição Federal para que a lei orçamentária seja acompanhada de relatório sobre o impacto das renúncias de receita.

interesse público relevante, superior ao interesse arrecadatário. Sobre o ponto esclarece Francisco Carlos Ribeiro de Almeida:

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de Programas, Projetos e Atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país. Outro objetivo relevante é o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e o favorecimento a determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes¹⁰⁸.

Marcus Abraham esclarece ainda que a prática da concessão de benefícios fiscais favorece a existência de concorrência entre os entes da federação e por consequência desvirtuando-a:

Todavia, apesar da justificativa para a adoção de tais medidas – favorecimento a determinados setores, atividades, regiões¹⁶ ou agentes – ter sempre como finalidade o interesse público, na linha de uma determinada política econômica ou social, o ideal do federalismo cooperativo acaba, na prática, desvirtuado e gerando uma competição horizontal entre os entes da Federação, fenômeno comumente conhecido por “guerra fiscal”¹⁰⁹.

Ademais, não seria extraordinário afirmar que, não atendido interesse público superior ao arrecadatário, a concessão indiscriminada de benefícios fiscais em longo prazo tende a conduzir a total insustentabilidade financeira do Estado, devendo existir, portanto, uma restrição temporal a tais concessões.

Além do dever de obediência ao interesse público em essência superior ao interesse existente na arrecadação, o ato de renunciar receitas é da competência privativa do ente federado que detêm a parcela do poder de tributar sobre determinada materialidade. Assim, a renúncia de receita tributária decorrente da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tributo de competência dos estados, somente pelo estado pode ser renunciado, o que resta verificada a impossibilidade da União ou os Municípios renunciarem a receita derivada de tal tributação. Inobstante essa restrição, a União hodiernamente promove

¹⁰⁸ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abri/jun. 2001.

¹⁰⁹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Edição digital. Sem referência topográfica.

tal invasão da competência tributária dos estados e municípios num fenômeno que passou a ser denominado de cortesia com chapéu alheio.

Importante destacar que a renúncia de receita deve ser obrigatoriamente veiculada em dispositivos constitucionais ou legais sendo vedado, portanto, a renúncia por atos normativos infralegais.

Neste mote é fundamental o controle que necessariamente deve ser exercido sobre a concessão de benefícios e incentivos fiscais dos quais decorra renúncia de receita, de forma a proporcionar-se uma constante verificação da observância do princípio da legalidade na concessão de tais renúncias fiscais, implementando transparência e, sobretudo, verificar a efetividade de tais medidas para a realização do interesse público que motivou a sua instituição.

4.2.2 A demonstração do impacto da imunidade tributária nas leis orçamentárias

Fixado o posicionamento sobre serem as imunidades tributárias plenamente capazes de provocarem redução do potencial de arrecadação das pessoas políticas com competência para instituir e arrecadar impostos e demais tributos, isto é, representarem autênticas renúncias de receita, temos como conclusão inarredável que o impacto que causa sobre a arrecadação respectiva do ente federado deve restar devidamente demonstrada nos relatórios que acompanham a elaboração das leis orçamentárias.

Fundamentalmente, como já sobejamente destacado, a Constituição Federal no §6º do art. 165, determina que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas decorrente dos benefícios de natureza tributária. Ora, se a imunidade se amolda com perfeição ao conceito de benefício tributário, sobretudo quando se considera os efeitos de sua aplicação para o particular, deve ter seu impacto destacado no referido relatório.

Não se acuse de teratológica esta conclusão.

No âmbito federal esta determinação constitucional vem sendo seguida desde o Projeto de Lei Orçamentária Anual de 1989 pelo órgão responsável pela elaboração do relatório¹¹⁰. Uma vez que os contornos da imunidade tributária se amoldam à perfeição ao

¹¹⁰ Curiosamente, sequer existia à época dispositivo constitucional que assim determinava. Tudo fora elaborado antecipando a execução do estabelecido no art. 171, §6º do anteprojeto de Constituição, que como sabemos corresponde ao atual art. 165, §6º: “A elaboração do orçamento de incentivos fiscais, conforme compromisso do Exmo. Sr. Presidente da República com os Governadores dos Estados, antecipa a execução da norma estabelecida no parágrafo 6º do art. 171 do Projeto de Constituição (13) e insere o Brasil no conjunto de países que procuram controlar essa forma indireta de despesa pública”. BRASIL, Secretaria Especial de Assuntos Econômicos.

conceito de renúncia de receita ou gasto tributário adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil tanto quanto possível os impactos causados pelas imunidades sobre as receitas federais são computados no relatório que acompanha o projeto de lei orçamentária anual.

A expressão “tanto quanto possível” no parágrafo justifica-se em função da existência no ordenamento jurídico brasileiro de duas espécies de imunidades de impossível mensuração. Uma delas por sua própria natureza e a outra pela forma como resta estruturada dentro da legislação infraconstitucional. A primeira, a imunidade recíproca, decorrência da própria forma de estado escolhida, qual seja, a federação, dispensaria, como entende a doutrina lastreada por Aliomar Baleeiro, inclusive a expressa menção que o texto lhe dedica. Mesmo que o constituinte omitisse referência a esta imunidade, ela permaneceria incólume dentro do ordenamento brasileiro. De forma que qualquer menção às renúncias de receitas de um ente para outro da federação redundaria total absurdo. Compararíamos à situação, como se tem notícia, a do pai que contabiliza todos os gastos dispendidos com a criação dos filhos.

A outra norma imunizante com mensuração impossibilitada é a que resguarda os templos de qualquer culto. Isso porque as pessoas jurídicas responsáveis por sua organização além de não oneradas pela obrigação principal de pagar impostos também não têm, tal qual as associações contempladas no art. 150, VI, “c”, a obrigação acessória de comprovarem a origem e destino de seu patrimônio e renda. São os templos e suas instituições mantenedoras verdadeiros **buracos negros tributários**. Situação que favorece a prática de diversos crimes, desde corrupção a lavagem de dinheiro.

Por força do art. 150, §1º somente o imposto sobre renda e proventos e o imposto sobre a propriedade territorial rural estão ao abrigo vedação de cobrança de impostos sobre templos.

Assim, para os templos e suas respectivas instituições mantenedoras, o impacto causado pela imunidade não é passível de mensuração no âmbito federal: a uma, porque não se sabe nem há condições de se saber, considerando-se os atuais padrões normativos aplicáveis a espécie, qual a real movimentação financeira de tais instituições, que serviria de suporte para o método de “perda de arrecadação” utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para o cálculo da receita renunciada. A dois, o Imposto sobre a propriedade territorial rural é na prática cobrado e fiscalizado pelos municípios.

De todo modo, o trabalho realizado pelos técnicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil é merecedor de todos os elogios por inserir no relatório de renúncia de receita exigido

pelo art. 165, §6º da Constituição da República Federativa do Brasil o impacto causado pelas imunidades tributárias em consonância com o que vimos a defender neste texto.

Em caminho diametralmente oposto encontram-se as Fazendas do Estado do Ceará e do Município de Fortaleza. Pouco ou nada explicam sobre suas políticas de renúncia de receita nos relatórios que acompanham o projeto de lei orçamentária que enviam anualmente para Assembleia Legislativa e Câmara de Vereadores, respectivamente. A situação para o Estado do Ceará e Município de Fortaleza afronta todos os princípios norteadores da responsabilidade fiscal (ação planejada e transparente, cumprimento de metas e obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita¹¹¹) a ponto de caber em minúscula tabela, Anexo I, o demonstrativo do impacto causado pelas renúncias de receitas na arrecadação tributária do estado.

Devemos destacar, entretanto, que no ano de 2017 no projeto de lei orçamentária enviado para análise da Assembleia Legislativa o relatório exigido pela Constituição que o acompanhou sofreu significativas melhorias passando a indicar os atos normativos que gerariam compensação com a receita renunciada em vez da flagelada indicação de que a compensação se daria com “expansão na base econômica (crescimento do PIB), modernização da administração fazendária e controle nas operações interestaduais”¹¹² constante dos projetos enviados anteriormente.

Desta forma, a lei orçamentária anual de 2018, aprovada no ano de 2017, trouxe no demonstrativo do impacto das renúncias de receita a menção a lei que majorou alíquotas para alguns produtos em clara demonstração de um dos efeitos dos benefícios fiscais, qual seja, a quebra da isonomia. Ou como já dito alhures, quando uns pagam menos outros pagam mais.

4.3 O EFEITO SOBRE AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS DECORRENTE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

4.3.1 *Isenção e imunidade no ordenamento jurídico do município de Fortaleza*

¹¹¹ Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000: Art. 1, §1º: A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

¹¹² ESTADO DO CEARÁ. **Projeto de Lei Orçamentária de 2017**. Vol. 1, pag. 17. Disponível em <<http://www.seplag.ce.gov.br/images/stories/Planejamento/LOA/2017/LOA%20%202017%20-%20VOLUME%20I.pdf>> Acesso em 09 jan. 2018.

A despeito de conhecermos da distinção que se faz entre imunidade tributária e isenção, para a discussão que se realizará neste capítulo específico, a distinção se mostra inócua e irrelevante, em virtude de dois pontos que julgamos capazes de esvaziar a importância da distinção: primeiro, porque o fato que as aproxima (não exigência do pagamento de tributo ou direito de não pagar o tributo) já é suficiente para abandonarmos o rigor científico da nomenclatura destes fenômenos na medida em que ambos provocam redução da possibilidade de arrecadação das Fazendas Públicas; segundo, porque – no caso em que escolhemos verticalizar para estudo, o orçamento do Município de Fortaleza – existem na legislação tributária municipal para os templos de qualquer culto diversas desonerações que não se enquadram na estrita moldura da norma imunizante, mas por certo buscam sua razão de ser na letra do art. 150, VI, “b” da Constituição da República.

Desta forma, qualquer instrumento de desoneração tributária que beneficie instituições confessionais será aqui tratado como decorrência lógica da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e, portanto, *imunidade*.

Aos municípios são constitucionalmente atribuídas as competências para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI). No mais, é possível a instituição de taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, bem como contribuição de melhoria decorrente de obras públicas municipais das quais decorra valorização imobiliária. Não nos esqueçamos de que, após a edição da Emenda Constitucional nº 39 de 19 de dezembro de 2002, a competência tributária dos municípios foi ampliada para contemplar a possibilidade de instituição da Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), decorrência da decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional a cobrança de taxa pelo serviço mencionado em razão da não divisibilidade, ferindo a essência desta espécie tributária.

E, no caso específico do Município de Fortaleza, para cada uma destas espécies tributárias a imunidade dos templos se impõe¹¹³, quando não por expressa decorrência do art. 150, VI, “b” que veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, certamente por instrumentos de desoneração infraconstitucional. Ora como imunidade, ora como isenção,

¹¹³ Vide críticas sobre a ampliação da aplicação da imunidade feitas em capítulo anterior.

o Município Fortaleza não arrecada nada das instituições confessionais instaladas em seus limites territoriais.

4.3.2 Aspectos da tributação municipal de Fortaleza

Passemos à análise do Código Tributário Municipal de Fortaleza. Diferentemente da Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Municipal adota expressamente a terminologia *imunidade*, na Seção II do Capítulo II – Das Limitações da competência tributária. Importante observamos que, apesar da desnecessidade, o Código Municipal repete em ser art. 8º o teor do art. 150, VI da Constituição Federal, com acréscimos originados do art. 14 do Código Tributário Nacional:

Seção II

Da Imunidade

Art. 8º É vedado ao Município instituir e cobrar impostos sobre:

I - o patrimônio e os serviços da União Federal, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios;

II - os templos de qualquer culto;

III - o patrimônio e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos seguintes requisitos:

a) mantiverem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

b) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

c) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

IV - livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

V - fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Devemos destacar que o Código Tributário Municipal apresenta definição do que é templo de qualquer culto. Neste sentido, fica óbvia a opção de legislador municipal em filiar-se à corrente que entende que a imunidade dos templos de qualquer culto **apresenta natureza subjetiva**. Eis a definição legal:

Art. 8º É vedado ao Município instituir e cobrar impostos sobre:

[...]

§ 6º Para os fins do inciso II do caput deste artigo, consideram-se templos de qualquer culto **as organizações religiosas** que tenham como principal objetivo social a realização de cultos ou cerimônias religiosas.

Decorrencia deste entendimento e, sobretudo, para fins de gerenciamento da estrutura administrativa tributária do Município, o gozo das imunidades pressupõe a inscrição da entidade confessional no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município de Fortaleza (CPBS) para todas as espécies tributárias e, especificamente, para o Imposto Predial e Territorial Urbano, a inscrição do imóvel destinado ao culto no Cadastro Imobiliário.

Neste sentido o Código Tributário Municipal aprovado pela Lei Complementar nº 159 de 23 de dezembro de 2013 estatui que:

Art. 142. Toda pessoa física, jurídica ou a esta equiparada, assim como os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta, de quaisquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios estabelecidas ou que venham se estabelecer neste Município para o exercício de atividades de qualquer natureza, são obrigados a inscreverem-se, previamente, no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município (CPBS), nos termos do regulamento.

O Regulamento do Código Tributário Municipal aprovado pelo Decreto nº 13.176 de 22 de dezembro de 2015, estende a obrigação acessória de inscrição no Cadastro de Produtores de bens e serviços do Município do art. 142 acima indicado mesmo às pessoas que se beneficie da imunidade:

Art. 206. Toda pessoa física, jurídica ou a esta equiparada, assim como os órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, de quaisquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios estabelecidas ou que venham se estabelecer neste Município para o exercício de atividades de qualquer natureza são obrigados a se inscrever, previamente, no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município (CPBS), nos termos deste Capítulo.

§1º A inscrição será realizada mesmo quando as pessoas gozem de imunidade, isenção ou qualquer outro benefício fiscal concedido, em caráter permanente ou provisório.

Estes dispositivos conduzem ao aparelhamento dos mecanismos de gestão da redução de arrecadação de receitas tributárias em decorrência do enquadramento das pessoas inscritas nos Cadastros Tributários gozarem de imunidade ou isenção em razão de sua natureza de entidade religiosa. Ademais, da maneira como o legislativo delineou o conteúdo do Cadastro Imobiliário, a aferição do impacto decorrente de não arrecadação dos tributos das instituições religiosas restringe-se meras operações aritméticas, tendo em conta que o cadastro deverá conter todas as informações necessárias devidamente planejadas, como prescreve o Código Tributário Municipal em seu art. 141:

Art. 141. O Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município de Fortaleza (CPBS) **destina-se ao registro centralizado e sistematizado** de pessoas físicas e

jurídicas, de órgãos públicos e de sociedades despersonalizadas que sejam sujeito passivo de obrigação tributária instituída pelo Município ou que sejam estabelecidas ou pretendam se estabelecer neste Município para o exercício de atividades relacionadas à industrialização, à comercialização e à prestação de serviços.

§ 1º O CPBS será o único cadastro econômico do Município e será vinculado ao Cadastro Único de Pessoas Jurídicas e Naturais do Município.

§ 2º O CPBS conterá dados e informações que identifiquem, localizem e classifiquem as pessoas segundo a sua natureza jurídica, atividade e regime de recolhimento de tributos.

§ 3º Todas as obrigações tributárias, principais e acessórias, dos sujeitos passivos inscritos no CPBS serão vinculadas às suas respectivas inscrições.

Realizadas estas considerações sobre as obrigações acessórias a que estão obrigadas todas as pessoas jurídicas situadas na circunscrição do Município de Fortaleza, devemos neste momento abordar quais são as espécies dos tributos sob a competência impositiva municipal que fogem da arrecadação em virtude da imunidade dos templos de qualquer culto.

Conforme a teoria que se filie pode-se questionar quais os impostos que, a partir da interpretação da Constituição, submeter-se-iam a limitação insculpida no art. 150, VI, “b”, havendo quem defenda interpretação ampla e de outro lado quem defenda interpretação restritiva. A nosso juízo somente o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural estariam ao abrigo da imunidade, dada a literalidade do dispositivo mencionado.

Inobstante, o mencionado embate doutrinário é inócuo quando se analisa especificamente as normas de direito tributário do município de Fortaleza que expressamente adota a teoria ampliativa da imunidade dos templos de modo a abrigar as entidades religiosas mantenedoras dos templos de todos os impostos de sua competência. Assim, a *Loura Desposada do Sol* não cobra nenhum dos impostos elencados no art. 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

E vai além. O Município de Fortaleza é perdulário quando se trata da instituição de tributos nos quais poderiam figurar entidades confessionais no polo passivo da relação jurídica tributária. Além dos impostos, que de alguma forma se fabricou um *consenso* sobre a impossibilidade de recair sobre as entidades religiosas, os tributos vinculados (taxas e contribuição de melhoria), numa corruptela absurda, igualmente foram subtraídos à incidência sobre as entidades religiosas do município de Fortaleza.

4.3.3 O efeito da imunidade sobre templos de qualquer culto no orçamento de Fortaleza

Para fins de verificação do impacto decorrente da imunidade dos templos de qualquer culto sobre a arrecadação tributária do Município de Fortaleza utilizamos da mesma

metodologia aplicada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na ocasião de elaboração do demonstrativo de gastos tributários ou demonstrativos de renúncia de receitas para utilizar a nomenclatura que adotamos desde o início do texto.

Trata-se da metodologia de perda de arrecadação ou ex post na qual se simula uma tributação sobre as operações desoneradas:

Esse é o método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE e consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra desonerativa. Em síntese, simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes. Esse tipo de medição permite subsidiar os legisladores na tomada de decisão acerca da alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado¹¹⁴.

Com esta proposta metodológica fixada, solicitamos junto a Secretaria de Finanças de Fortaleza, órgão competente para fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana na capital cearense, levantamento do quantitativo dos imóveis enquadrados na categoria templo inscritos no Cadastro Imobiliário do Município de Fortaleza.

A análise do Cadastro Imobiliário revelou a existência de 555 (quinhentos e cinquenta e cinco) imóveis vinculados a entidades religiosas no município de Fortaleza. Dos quais 470 (quatrocentos e setenta) gozavam diretamente da imunidade prevista no art. 150, VI, b da Constituição e outros 85 (oitenta e cinco) estavam desonerados do pagamento do IPTU função de isenção feita pela legislação tributária local.

A título de ilustração e para fins de comparação realizamos o mesmo levantamento junto à Secretaria de Finanças do Município de São Paulo. Ressaltamos que, como já adiantado no exame de qualificação desta pesquisa, o Cadastro Imobiliário do Município de São Paulo é disponibilizado para livre acesso na rede mundial de computadores através do Portal de Informações Geográficas e Geoespaciais da Prefeitura do Município de São Paulo – GeoSampa¹¹⁵, o que facilita sobremaneira o levantamento dos mesmos dados para os quais na cidade de Fortaleza foi necessário abertura de procedimento administrativo perante a Secretaria de Finanças apesar do Cadastro Imobiliário constituir-se de dados públicos, em tese.

¹¹⁴ BRASIL, Secretaria Da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária** (Gastos Tributários) – PLOA 2018. p. 31-32. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>> Acesso em: 01 set. 2017.

¹¹⁵ Disponível em <<http://geosampa.prefeitura.sp.gov.br>>

Infelizmente, em virtude do sigilo fiscal supostamente incidente sobre a matéria, não nos foi respondida ao questionamento sobre os proprietários das respectivas unidades inscritas no cadastro imobiliário de Fortaleza. As mesmas informações – proprietários dos imóveis – no Município de São Paulo são totalmente transparentes e disponíveis sem restrição mediante acesso ao Sistema GeoSampa. Assim, com paciência e, principalmente, tempo é possível vincular cada imóvel enquadrado na categoria templo com seus respectivos proprietários. Felizmente a tecnologia é parceira, de forma que o tempo é consideravelmente diminuído para filtrar em planilha do Excel entre os 3.383.561 imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário de São Paulo o total de 5.756 imóveis cujo tipo de uso é templo¹¹⁶.

De posse destes números, é possível especular que a renúncia de receita no Município de São Paulo em virtude da imunidade dos templos de qualquer culto é facilmente dez vezes maior que a verificada em Fortaleza, mostrada abaixo, em função do número de templos em São Paulo representar o décuplo do encontrado em Fortaleza e que os valores venais dos imóveis de São Paulo serem, em média, maiores que os de Fortaleza.

Voltemos ao nosso caso de estudo. Identificadas as unidades beneficiárias da imunidade tributária dos templos restou identificada a respectiva base de cálculo para a incidência da tributação simulada que o método acima explicado possibilita.

O resultado do cálculo da simulação de tributação que incidiria sobre os imóveis pertencentes as entidades religiosas apresentou resultado de uma renúncia de receita no valor de R\$ 7.400.270,07 (sete milhões, quatrocentos mil, duzentos e setenta reais e sete centavos) distribuídos da seguinte forma:

Imóveis beneficiados	Natureza do Benefício	Valor da renúncia de receita
470	Imunidade	R\$ 6.974.490,94
85	Isenção	R\$ 425.779,13
VALORES TOTAIS RENUNCIADOS		R\$ 7.400.270,07

Tabela 1 Elaboração do próprio autor. Informações obtidas junto à Secretaria de Finanças de Fortaleza

Os valores renunciados em função da imunidade dos templos equivalem a 1% (um por cento) de toda arrecadação do Município de Fortaleza para o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana projetada para o ano de 2018 que segundo a lei Orçamentária Anual aprovada pela lei 10.660 de 27 de dezembro de 2017 estima-se em R\$ 693.145.004 (seiscentos

¹¹⁶ Agradecemos ao Sr. Arlinton Nakazawa, Chefe de Gabinete Secretaria Municipal da Fazenda do Município de São Paulo que nos poupou o esforço e tempo para realizar este levantamento.

e noventa e três milhões, cento e quarenta e cinco mil e quatro reais). Diga-se, por oportuno, que o percentual de 1% é compatível com os encontrados nas renúncias de receitas decorrentes das imunidades em âmbito federal apurado pela Secretaria da Receita Federal, conforme quadro apresentado no Anexo II deste relatório.

Sob outro viés, mais sensacionalista e talvez panfletário, poderíamos ainda apresentar os valores renunciados em função da imunidade em comparação as despesas previstas por órgãos municipais e identificar que os valores possivelmente arrecadados com a tributação sobre igrejas geraria renda superior ou equivalente aos dispendidos com saneamento ambiental (R\$9.068.757 – nove milhões, sessenta e oito mil, setecentos e cinquenta e sete reais); meio ambiente (R\$ 6.132.419 – seis milhões, cento e trinta e dois mil, quatrocentos e dezenove reais) e direitos humanos da pessoa idosa (R\$ 7.118.470 – sete milhões, cento e dezoito mil e quatrocentos e setenta reais)¹¹⁷.

De toda sorte, apesar de significativos os valores que o Município de Fortaleza deixa de arrecadar em função da imunidade tributária dos templos de qualquer culto considerando a arrecadação do Imposto predial e territorial urbano, não corresponde a totalidade da perda arrecadatória sofrida pelo município. Não corresponde, talvez, sequer as maiores perdas arrecadatórias em função da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Para efeito desse estudo, não nos preocupamos com a perda decorrente da imunidade aplicável ao Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN) que supostamente incidiria sobre os valores cobrados a título de estacionamento, por exemplo. Por questão de corte metodológico e para racionalizar a pesquisa, também não focalizamos sobre a perda decorrente de imunidade que veda a incidência do Imposto sobre Transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis onde figuram, como vendedor ou comprador, instituição mantenedora de culto religioso, que certamente redundaria em forte aporte de capital para os cofres públicos na hipótese da possibilidade de tributação. Igualmente, deixamos de considerar as receitas renunciadas dos tributos vinculados, taxas, contribuições de melhoria e para custeio da iluminação pública que não são devidamente cobradas em corruptela da imunidade dos templos.

Em evidência, a porção mais drasticamente afetada pelas imunidades tributárias dos templos não são os impostos de competência dos municípios ou dos estados, senão o imposto sobre a renda que poderia incidir sobre o patrimônio tanto das instituições religiosas quanto de seus representantes (apóstolos, padres, bispos, pastores, papas, etc.). Estima-se em mais de 21

¹¹⁷ FORTALEZA. Lei Orçamentária Anual de 2018. Lei n. 10.660 de 27 de dezembro de 2017. Disponível em <https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/LIVRO_LOA_2018.pdf> Acesso em 10 jan. 2018.

bilhões de reais a movimentação financeira da igreja católica e evangélica no Brasil¹¹⁸, base de cálculo que poderia render quase 7 bilhões de reais em imposto de renda, que seriam, em seu devido tempo, repartidos pelos entes da federação.

Em decorrência da forma federativa de estado adotada pela República do Brasil, a imunidade que veda a instituição de impostos da competência de um ente produz reflexos na arrecadação de outro ente. E nesta interdependência, os entes mais frágeis e carentes dos repasses realizados pelos entes maiores restam profundamente prejudicados com as normas imunizantes e outros benefícios de natureza tributária.

¹¹⁸ AMORIM, Diego; MANSUR, Carolina. **Cristãos movimentam R\$ 21,5 bilhões no Brasil**. Disponível em <https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2014/01/26/internas_economia,491768/cristaos-movimentam-r-21-5-bilhoes-no-brasil.shtml>

CONCLUSÕES

Diante de tudo o que foi dito expressamente e do que se pode implicitamente inferir, podemos sintetizar resumidamente nossas conclusões:

a) não há declaração expressa no texto constitucional do termo imunidade tributária, embora sua natureza constitucional não é de maneira alguma questionada. O art. 150, VI, b declara que é vedado à União, aos Estados e Distrito Federal e Municípios cobrar impostos sobre templos de qualquer culto.

b) não utilizamos da nomenclatura assaz propalada que denomina o disposto no art. 150, VI, b de imunidade religiosa. Preferimos chamá-la exatamente como a Constituição entende: imunidade tributária aos (dos) templos de qualquer culto. Assim optamos em virtude de nosso entendimento em considerar a imunidade tributária não beneficia a religião, completa e irrestritamente, como uma leitura apressada do termo imunidade tributária religiosa poderia provocar.

c) partindo da análise do direito positivo, *tal como ele é*, interpretamos restritivamente o disposto no art. 150, VI, b e §4º da Constituição, de modo a abranger somente o edifício onde se realiza o culto, isto é, o templo; admitimos certa flexibilização de forma a abranger prédios e espaços contíguos aos templos, como residência de líderes religiosos e estacionamentos. Concluímos desta forma convictos da correção das lições de Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado.

d) assim, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é uma imunidade de natureza objetiva, razão pela qual consideramos que o Supremo Tribunal Federal errou ao adotar interpretação ampla na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 325.822, que transmutou em imunidade subjetiva uma imunidade objetiva, partindo de parâmetros interpretativos totalmente equivocados em relação ao §4º do art. 150.

e) a imunidade dos templos de qualquer culto, é bom frisar, reclama interpretação restritiva, em virtude da tensão dialética estabelecida com o princípio da igualdade e do estado laico. Não se trata de interpretar a Constituição sob a ótica infraconstitucional que determina interpretação literal no caso de isenções (CTN, art. 111, II), mas de reduzir ao máximo a afronta aos demais princípios constitucionais, notadamente a igualdade e o que princípio republicano que separa os assuntos do estado dos assuntos da religião.

f) a propósito do Estado Laico, entendemos, que se estabelece entre o art. 19, I e o art. 150, VI, b choque incontornável. Não há que se falar de inconstitucionalidade, mas estamos certos da existência de descompasso entre as normas constitucionais envolvidas.

g) o fundamento de existência da imunidade dos templos de qualquer culto reside na confluência da força de determinados atores sociais, que em dado momento histórico, reuniram força suficiente para fazer prevalecer seus interesses no seio de uma Constituição. Corrobora nosso entendimento o fato de que a nossa primeira constituição republicana, a Constituição de 1891, a pioneira na separação do Estado e Igreja, não fez menção expressa ao benefício tributário em questão. Naquela época, contemporânea à Proclamação da República, estes atores sociais estavam enfraquecidos e logo incapazes de positivarem os seus interesses.

h) outro fundamento possível de existência da imunidade dos templos seria privilégio de determinadas classes. Assim, a igreja que antes arrecadava tributos, deixando-o de fazer, também não restou obrigada ao seu pagamento.

i) entendemos que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto deveria ser revogada como medida tributária aos princípios da igualdade e da separação entre Estado e religião – o Estado Laico.

j) a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não é cláusula pétrea. Apesar de supostamente relacionada com a liberdade de crença, esta relação não se estabelece necessariamente. De forma que a tributação não afetaria, por si só, o exercício da liberdade de crença e livre exercício dos cultos. Outros princípios constitucionais atuariam na defesa da liberdade religiosa.

k) é bom frisar que, sob nosso juízo, a liberdade religiosa é melhor e mais eficazmente protegida, mediante o fortalecimento da separação entre Estado e religião. Não existe liberdade religiosa em estados confessionais, e o exercício de outros cultos é restringido ou criminalizado.

l) a revogação da imunidade dos templos contribuiria para o alcance da tão almejada justiça fiscal, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

m) a imunidade tributária dos templos de qualquer culto representa benefício de natureza tributária, na medida em que alcançam de forma exclusiva determinado grupo de contribuintes (as entidades confessionais), provocando a um só tempo redução da arrecadação potencial do Estado e aumentando disponibilidade econômica dos templos.

n) na qualidade de benefícios tributários, as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto devem ter os seus efeitos mensurados na elaboração das leis orçamentárias em atenção ao quanto disposto no art. 165, §6º da Constituição da República Federativa do Brasil que determina o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

o) para ilustrar o argumento, especificamente quanto a perda da arrecadação tributária, realizamos levantamento junto aos órgãos responsáveis pela arrecadação tributária do Município de Fortaleza, sobre o montante que se deixa de arrecadar em função de imunidades e isenções que favoreçam instituições religiosas.

p) o montante renunciado, considerando somente a arrecadação do IPTU, representa 4% (quatro por cento) da totalidade da arrecadação tributária do Município de Fortaleza estimada para o exercício financeiro de 2018, conforme a Lei Orçamentária Anual para 2018.

q) ressalte-se que, entendemos que a imunidade tributária dos templos deve ser revogada, mas enquanto vigorar o benefício tributário da imunidade tributária, entendemos que o efeito provocado por sua aplicação deve ser necessariamente considerado na ocasião de elaboração das leis orçamentárias em homenagem ao disposto no art. 165, §6º da Constituição da República Federativa do Brasil que determina o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Edição digital. Sem referência topográfica.

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2nd Edition. New York: Madison Books, 1999, p. 21.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abri/jun. 2001.

ALVES, Rubem. **O que é religião?** São Paulo: Edições Loyola, 2010.

AMÉRICO, Ana Cristina. **A imunidade tributária como dimensão de acesso democrático ao ensino superior**. 2013, 108f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013.

AMORIM, Diego; MANSUR, Carolina. **Cristãos movimentam R\$ 21,5 bilhões no Brasil**. Disponível em <
https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2014/01/26/internas_economia,491768/cristaos-movimentam-r-21-5-bilhoes-no-brasil.shtml> Acesso em 05 janeiro 2018

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012.
 _____ **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
 _____ **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
 _____ **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5ª ed. Rio de Janeiro: forense, 1977.
 _____ **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. 2 ed. Rio de Janeiro, Forense: 1960.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18ª ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Diáletica, 2001.

BARRUECO, Fernando Mauro. **A imunidade tributária do art. 150, VI, “b” e “c” da Constituição Federal Brasileira de 1988**. 2015, 207f. Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo, Noeses: 2010.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOHN, Ana Cecília Elvas. **A imunidade tributária dos templos como instrumento de proteção da liberdade religiosa: reflexões acerca do seu conteúdo e extensão**. 2015, 186f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Porto Alegre, 2015.

BONAT, André Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito UFRGS**, Edição Virtual, Volume X, número 2, pp. 341-363, Porto Alegre, 2015.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
_____. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. In SOUSA, Rubens Gomes de *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975.
_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOSSI, Pedro Pimenta. Quae sunt Caesaris, Cesari: uma interpretação constitucionalmente adequada da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista de Doutrina da 4ª Região - Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª região (EMAGIS)**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015.

BRANDÃO, Daniela Augusta Santos. **Software: tributação ou imunidade?** 2015, 130f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2015.

BRASIL, Lei da Eleições – Lei 9.504, de 30 setembro de 1997:

BRASIL, Secretaria Da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária** (Gastos Tributários) – PLOA 2018. p. 31-32. Disponível em < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>> Acesso em: 01 set. 2017.

BRASIL, Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. **Orçamento de incentivos fiscais**. Disponível em < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1989>> Acesso em 06 jan. 2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 22.852/CE, Rel. Min. Herman Benjamin, julg. 10 fev. 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 21.049/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julg. 12 set. 2006.

BRASIL, Superior Tribunal Eleitoral. **Recurso Ordinário nº 265308 - PORTO VELHO – RO**, Rel. Ministro Henrique Neves da Silva. Acórdão de 07/03/2017. Publicado no DJE 05/04/2017

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma. AG.REG. no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 800395 AgR/ES, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 28/10/2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 595479 AgR/SC**, julgado em 01/06/2010, Relator Ministro Ayres Brito.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 04 de setembro de 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – 2ª Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 918697/RJ**, relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 02 de maio de 2017

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. No Recurso Extraordinário Com Agravo nº 918697** Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 02/05/2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54**, Rel. Min. Marco Aurélio. julg. 12 abr. 2012. Brasília, 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54**, Rel. Min. Marco Aurélio. julg. 12 abr. 2012. Brasília, 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.351/RS**. Relator Ministro Ricardo Lewandovski, julgado em 04 set. 2012.

CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. Breves considerações em torno da interpretação constitucional das normas de competência tributária (atributivas e desonerativas). **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 11, n. 57, set./out. 2009.

CALDAS, Roberto. A imunidade tributária do livro eletrônico. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 14, n. 71, p. 137-156, jan./fev. 2012.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo; BOHN. Ana Cecília Elvas. Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan./fev. 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) – Questões conexas. In CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord); MORETI, Daniel (org). **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Elsevier: 2012. P. 1 – 47.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord); MORETI, Daniel (org). **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Elsevier: 2012.

CARVALHO, Cristiano. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: definição e alcance. **Revista dos Tribunais** (São Paulo. Impresso), v. 924, p. 651-666, 2012.

_____. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 16, n. 78, p. 184-197, jan./fev. 2008.

_____. São as imunidades cláusulas pétreas? **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP, 2005. p. 77 – 90.

CARVALHO, Ivan Lira de. A tributação das operações realizadas por meio eletrônico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 11, n. 50, p. 165-178, maio/jun. 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSONE, Vittorio. A interpretação e os efeitos da competência tributária na incidência, não-incidência, imunidade e isenção. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 4, n. 23, set. 2006.

CASSONE, Vittorio. Imunidade tributária dos templos: a solidariedade na igreja católica e na constituição do Brasil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003.

CASTRO, José Nilo de; CASTRO, Jeniffer Magalhães; VIEIRA, Virginia Kirchmeyer. Imunidade tributária. Impostos. Templos de qualquer culto. Todos os bens e rendas ligados à atividade religiosa. **Revista Brasileira de Direito Municipal**, Belo Horizonte, v. 7, n. 20, abr. 2006.

CATAFESTA, Sercio Ribeiro. **Liberdade Religiosa, Estado Laico e Imunidade Tributária**. 2015, 120f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2015.

COELHO, Werner Nabica. A imunidade tributária dos templos: breves considerações. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 11, n. 48, p. 128-130, jan./fev. 2003.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA E SILVA, Jackson Urquiza. **Imunidade Tributária: perspectivas da imunidade religiosa**. 2012, 108f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CRESPI, Carlos Eduardo Correa. **Imunidades subjetivas a impostos: fundamentos para uma teoria geral**. 2012, 165f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial, 2012.

DAWKINS, Richard. **Deus, um delírio**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

DEL CARO, Bruno Loyola. **A laicidade no Estado Brasileiro, a Liberdade Religiosa e a Imunidade Tributária dos Templos**. 2014, 96f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

DEUS, José Renato Pereira de. **Imunidade tributária e os deveres instrumentais – instituição e sanções**. 2011, 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

Época, **A dura vida dos ateus em um Brasil cada vez mais evangélico**, Disponível em <<http://revistaepoca.globo.com/Sociedade/noticia/2011/11/dura-vida-dos-ateus-em-um-brasil-cada-vez-mais-evangelico.html>> Acesso em 28/08/17.

ESTADO DO CEARÁ. **Projeto de Lei Orçamentária de 2017**. Vol. 1, pag. 17. Disponível em <<http://www.seplag.ce.gov.br/images/stories/Planejamento/LOA/2017/LOA%20%202017%20-%20VOLUME%20I.pdf>> Acesso em 09 jan. 2018.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária: conteúdo e alcance. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 9, n. 36, p. 116-162, jan./fev. 2001.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Sobre a incidência de norma jurídico-tributária. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, Bauru, n. 21, p. 259-278, abr./jul. 1998. _____ **Imunidade Tributária**. Sérgio Antônio Fabris Editor. 1996

FOLHA DE SÃO PAULO. **Por Previdência, Temer monta agenda de reuniões com pastores evangélicos**. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1950585-por-previdencia-temer-monta-agenda-de-reunioes-com-pastores-evangelicos.shtml?utm_source=facebook&utm_medium=social&utm_campaign=fbfolha>. Acesso em 16 jan. 2018.

FOLLADOR, Guilherme Broto. **As Normas de competência tributária**. 2013, 257f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

FORTALEZA. Lei Orçamentária Anual de 2018. Lei n. 10.660 de 27 de dezembro de 2017. Disponível em <https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/LIVRO_LOA_2018.pdf> Acesso em 10 jan. 2018.

FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. **Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira**. 2014, 238p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014, p. 49.

FRANCO, Marcus Vinicius Lima. Imunidade tributária: um instituto jurídico constitucional. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, Brasília, v. 15, n. 1, jan, p. 42-48, 2003.

- FRIGO JUNIOR, Gilberto. A imunidade tributária e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. In CARRAZA, Elizabeth Nazar (coord); MORETI, Daniel (org). **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Elsevier: 2012. P. 123 – 135.
- GABRIEL, José Luciano. A laicidade do Estado Brasileiro: características e fundamentos jurídicos. **Derecho y Cambio social**. Número 41, Ano 12, Lima, Perú, 2015.
- GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- GARCIA, Emerson. A religião entre a pessoa humana e o estado de direito. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 49, p. 228-251, 2010.
- GIUMBELLI, Emerson. A presença do religioso no espaço público: Modalidades no Brasil. **Religião & Sociedade**, v. 28, n. 2, p. 80-101, 2008.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A liberdade religiosa nas constituições do Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 34, p. 155 – 167, jan. – mar./ 2001.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PAES, José Eduardo Sabo; SANTANA, Hadassah Laís de. A imunidade tributária religiosa no Brasil e seu desenvolvimento jurisprudencial. In **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor – REPATS**. Brasília, v. 3, n. 1, Jan.–Jun, p. 1-16, 2016.
- GONÇALVES, Antônio Baptista. Os direitos e garantias fundamentais atinentes à Intolerância religiosa e a relação com o terrorismo. **Doutrinas essenciais de direito constitucional**, v. 8, p. 1089-1127, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Imunidades Tributárias**, São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 717.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.
- 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, 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.
- GUSMÃO, Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 81, p. 124 – 146, Jul - Ago 2008.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário – O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier latin, 2010.
- HUME, David. **História Natural da Religião**. São Paulo: editora Unesp, 2004.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO, **Empresômetro**. Disponível em <<https://www.empresometro.com.br/Home/Estatisticas>>. Acesso em 10 fev. 2018.

JONER, Gabriel. Tributação e liberdade religiosa: o enfiamento dos limites no contexto de um estado laico. 2014, 211f. dissertação (mestrado em direito) – universidade vale do rio dos sinos, São Leopoldo, 2014.

JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do art. 150,VI, da Constituição Federal**. 2014, 160f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.

LIMA, Daniel Araújo. **A amplitude da imunidade dos templos religiosos: Exoneração de impostos diretos e indiretos**. 2006, 103f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2006.

LISBOA, Fabio Galucio. A imunidade tributária como norma indutora. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 24, n. 130, p. 85-107, set./out. 2016.

LUZ, Gyordano Kelton Alves. **Teoria da Norma tributária imunizante**. 2010, 154f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009, 265f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2013, p.15.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. **Câmara Federal – Consultoria legislativa**. Estudo Técnico, Fevereiro/2013.

MASCARENHAS, Igor de Lucena; SANTOS, Alex Taveira dos. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma incoerência constitucional. *In XXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI/UFPB*, 2014, João Pessoa. **Anais XXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI/UFPB**, Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=192>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da Ordem Econômica Brasileira**. 2014, 157p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014. p. 17/18

MESQUITA FILHO, Luiz. **Da imunidade religiosa no Brasil: perspectiva no direito tributário**. 2014, 163f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2014.

MICHELE, Rafael. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 11, n. 49, p. 130-144, mar./abr. 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Editora Borsoi, v. 1.

MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. **Uma proposta de tributação ideal para a consecução dos objetivos fundamentais da república federativa do Brasil**. 2015, 125f. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2015.

MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Religião e Direitos Fundamentais: o princípio da liberdade religiosa no estado constitucional democrático brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, v. 18, n. 1, pp. 225-242, jul./dez. 2011.

MOREIRA, Bernardo Motta. Imunidade dos templos: a interpretação do texto constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Brasileira de Direito Municipal**, Belo Horizonte, v. 9, n. 29, p. 27-38, jul./set. 2008.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades – Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA JÚNIOR, Ananias Ribeiro de. Condicionar a fruição da imunidade tributária à edição de um prévio certificado de regularidade viola o espírito daquele direito constitucional? **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 19, p. 329-351, n. 99, jul./ago. 2011.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Ygor Werner. O sistema constitucional econômico, a liberdade de concorrência e as imunidades tributárias. **Revista Thesis Juris**. São Paulo, v. 3, n. 2, p. 474-503, jul.-dez./2014

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEIXOTO, Márcio Magalhães; CARVALHO, Cristiano. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP, 2005.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

PINTO, Felipe Kertesz Renault; GOMES, Luiz Antônio Alves. Hermenêutica constitucional tributária e a jurisprudência das imunidades. *In XXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI/UFPB*, 2014, João Pessoa. **Anais XXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI/UFPB**, Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=192>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 27, p. 47 – 55, abr. - jun./1999, p. 47.

RIBEIRO, Maria de Fátima; SILVA, Tiago Nunes da. Imunidade tributária e o princípio da segurança jurídica. **Revista thesis juris**. São Paulo, v.5, n. 2. Mai.-Ago. 2016, p. 531-547.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Recife: Nossa Livraria, 2010.

SALES, Denólia Maria Beserra. **As imunidades tributárias dos templos e cultos e as extensões interpretativas**. 2015, 94f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2015.

SANTANA, Marcelo Gonzaga de. Religiosidade e justiça tributária. A função social da imunidade dos templos de qualquer culto no Direito Comparado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 22, n. 115, p. 51-67, mar./abr. 2014.

SANTANA, Marcio Antonio Sotta. Imunidade dos templos de qualquer culto. **Derecho y Cambio social**. Número 41, Ano 12, Lima, Perú, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Controvérsia acerca da imunidade tributária dos partidos políticos. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v. 8, n. 45, maio 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 135.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, mínimo existencial e direitos humanos. **Verba Juris**, ano 4, n. 4, p. 79-104, jan./dez. 2005.

SCHITTINI Pedro Rodrigo Marques; MOREIRA, Parcelli Dionizio. Considerações acerca da interpretação da norma tributária imunizante: o caso dos livros eletrônicos na jurisprudência do STF. *In XXIV Congresso Nacional do CONPEDI – UFMG/FUMEC/Dom Helder*. P. 214-234. Belo Horizonte, 2015

SCHOERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária** (Gastos Tributários) – PLOA 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>> Acesso em: 01 set. 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária** (Gastos Tributários) – PLOA 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>> Acesso em: 01 set. 2017.

SENADO FEDERAL, **Bases da Assembleia Nacional Constituinte 1987-1988**. Disponível em <<http://www6g.senado.gov.br/apem/search>>. Acesso em 04 jan. 2018.

SEVEGNANI, Joacir. A interpretação das imunidades tributárias segundo a concepção normativa de Ronald Dworkin, Robert Alexy e J. J. Gomes Canotilho. **Revista Eletrônica Direito e Política**. Itajaí, v. 1, n. 1, 3º quadrimestre de 2006. Disponível em www.univali.br/direitoepolitica

SILVA, André Luis J. A desoneração tributária e a cidadania. **Revista da ESMape**: Escola Superior da Magistratura do Estado de Pernambuco, Recife, a. 2006, n. 24, p. 51-68.

SILVA, Jaime Silvério da. **A tributação na constituição vigente e os limites ao poder de tributar**. 2003, 209f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Estadual de Feira de Santana, 2002.

SILVA, Rogério Duarte da. **As Imunidades Tributárias – Natureza a partir da constituição Federal de 1988 e sua interpretação judicial**. 2002, 170f. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.

SIMAS, Danielle Costa de Souza; SOUZA, Altiza Pereira. Anistia e imunidade tributária: aspectos constitucionais diante da liberdade religiosa e o poder-dever do fisco de tributar. *In XXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI/UFPB*, 2014, João Pessoa. **Anais ...**, Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=192>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 2, n. 12, nov. 2004.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Imunidade tributária dos templos de grupos insulares. **Revista dos Tribunais: RT**, v. 103, n. 943, p. 217-237, maio 2014.

SOTTOMAIOR, Daniel. **O estado laico**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2014.

SURREY, Stanley S. **Pathway to tax reform: the concept of tax expenditure**. Harvard Press, 1973.

TAVARES, Mayara Elanne Nogueira; OLIVEIRA, Sávia Kelly Bida. A imunidade tributária nos templos de qualquer culto religioso segundo a doutrina e a jurisprudência do supremo tribunal federal: breve análise acerca da imunidade tributária de templos religiosos. **In I Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas**, Disponível em <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/119> Acesso em 21 fev. 2016.

TEIXEIRA, Rodrigo Leal. **Anacronismo social e impropriedade jurídica na aplicação da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto no Brasil**. 2013, 121f. Dissertação (Mestrado em Direito e Instituições Políticas), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2013.

THE WASHINGTON POST. **Trump promised to destroy the Johnson Amendment. Congress is targeting it now**. Disponível em: https://www.washingtonpost.com/news/acts-of-faith/wp/2017/06/30/trump-promised-to-destroy-the-johnson-amendment-congress-is-targeting-it-now/?utm_term=.3789ad8bec3d. Acesso em 22 ago. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TOSTES, Melina Alves. Liberdade religiosa: um estudo comparativo da jurisprudência interna e dos sistemas regionais europeu e americano de proteção dos direitos humanos. **Revista de Direito Brasileira**, vol. 3, p. 77 – 94, Jul – Dez, 2012.

YAMASAKI, Fabíola. A natureza jurídica da imunidade tributária de imprensa e a possibilidade de extensão da norma exoneratória sobre os insumos indispensáveis à impressão: uma exegese constitucional. **Revista thesis juris**. São Paulo, v.2, n. 1. jan.-jun. 2013, p. 196-225.

ANEXO I

ANEXO I**ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA – PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL DO ESTADO DO CEARÁ.**

TRIBUTOS	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIOS	RENÚNCIA DA RECEITA	Compensação	
			2018	ATO NORMATIVO	DETALHE
ICMS	Incentivo Fiscal	Indústria	830.758.002,30	Lei Complementar 152/2015 de 27/07/2015	Incidência de 2%(Fecop) para os novos produtos: Isotônicos,refrigerantes,perfumes, produtos de beleza,artigos e alimentos para animais de estimação, inseticidas, fungicidas,formicidas e herbicidas.
				Lei nº 15.892/2015 de 27/11/2015	Redefiniu alíquotas de diversos produtos: de 17% para 28%(Rodas esportivas para automóveis, Drones, Embarcações e jet skis, de 25% para 27%(bebidas alcoólicas e gasolina), de 25% para 28%(Ultraleves, asas-delta, armas, munições, fumo,cigarros e serviços d
ICMS	Incentivo Fiscal	Comércio	92.306.444,70	Lei nº 16.097/2016 de 27/07/2016	Institui o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal-FEEF. Que cria o encargo de 10% do incentivo ou benefício concedido à empresa contribuinte do icms
				Lei nº16.177/2016 de 27/12/2016.	Realinhamento da alíquota modal do Icms de 17% para 18%.
TOTAL			923.064.447,00		

ANEXO II

ANEXO II**DEMONSTRATIVO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS PLOA 2018**

Elaboração do próprio autor. extraída dos anexos que acompanha o Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2018 – Secretaria da Receita Federal do Brasil

GASTO TRIBUTÁRIO	PRAZO DE VIGÊNCIA	VALOR	PART. %		
			PIB	ARRECADADAÇÃO	IRPJ
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Assistência Social e Saúde</p> <p>Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	1.294.174.216	0,02	0,09	1,05
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Associação Civil</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do</p>	indeterminado	921.923.996	0,01	0,07	0,75

<p>grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>					
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Científica</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	indeterminado	44.075.300	0,00	0,00	0,04
<p>Entidades sem Fins Lucrativos – Cultural</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do</p>	Indeterminado	55.714.117	0,0	0,0	0,05

<p>grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>					
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Educação</p> <p>Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	1.233.733.478	0,02	0,09	1,00
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Filantrópica</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p>	Indeterminado	477.541.235	0,01	0,03	0,39

Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.					
<p>Entidades sem Fins Lucrativos – Recreativa</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	88.177.985	0,00	0,01	0,07
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Assistência Social e Saúde</p> <p>Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	698.854.077	0,01	0,05	0,98

<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Associação Civil</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	497.838.958	0,01	0,04	0,69
<p>Entidades sem Fins Lucrativos – Científica</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	23.800.662	0,00	0,00	0,03

<p>Entidades sem Fins Lucrativos – Cultural</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	indeterminado	30.085.623	0,00	0,00	0,04
<p>Entidades sem Fins Lucrativos – Educação</p> <p>Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	indeterminado	666.216.078	0,01	0,05	0,93
<p>Entidades sem Fins Lucrativos – Filantrópica</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e</p>	indeterminado	257.872.267	0,00	0,02	0,36

científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei. Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.					
Entidades sem Fins Lucrativos – Recreativa Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei. Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.	indeterminado	47.616.112	0,00	0,00	0,07
Entidades sem Fins Lucrativos - Assistência Social e Saúde Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades	Indeterminado	1.941.261.324	0,03	0,14	0,79

<p>beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>					
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Associação Civil</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	indeterminado	1.382.885.994	0,02	0,10	0,56
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Científica</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do</p>	indeterminado	66.112.950	0,00	0,00	0,03

<p>grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>					
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Cultural</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	Indeterminado	83.571.176	0,00	0,01	0,03
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Educação</p> <p>Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p>	indeterminado	1.850.600.217	0,03	0,14	0,75

Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.					
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Filantrópica</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p> <p>Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.</p>	indeterminado	716.311.853	0,01	0,05	0,29
<p>Entidades sem Fins Lucrativos - Recreativa</p> <p>Isenção do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.</p>	indeterminado	132.266.977	0,00	0,01	0,05

Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.					
--	--	--	--	--	--

ANEXO III

ANEXO III

Demonstrativo do impacto sobre as receitas em decorrência das imunidades e isenções para templos de qualquer culto no Município de Fortaleza

**DECLARAÇÃO**

PROCESSO: referente ao processo nº 2017/161585

INTERESSADO: RONEY CARLOS DE CARVALHO

Declaramos para os devidos fins, a pedido formalizado por meio do processo 2017/161585, as informações abaixo conforme solicitas, sobre o cadastro municipal.

4. Não é possível fornecer a informação dos imóveis de entidades religiosa de forma unitária com identificação do sujeito passivo haja visto sigilo fiscal, sendo, no entanto, informado a existência de 555 (quinhentos e cinquenta e cinco) imóveis vinculado a unidades religiosa em Fortaleza. Deste total de imóveis tem-se 470 (quatrocentos e setenta) imunes e 85 (oitenta e cinco) isentos.
5. Sendo 470 (quatrocentos e setenta) desse cadastro, as inscrições são imunes de IPTU deixando de ser arrecadado de imposto pelo município o valor de R\$ 6.947.490,94 (seis bilhões, novecentos quarenta e sete mil, quatrocentos e noventa reais e noventa e quatro centavos), no exercício de 2017.
6. Sendo 85 (oitenta e cinco) desse cadastro, as inscrições são isentas de IPTU deixando de ser arrecadado de imposto pelo município o valor de R\$ 425.779,13 (quatrocentos e vinte e cinco mil, setecentos e setenta e nove reais e treze centavos), no exercício de 2017.

Fortaleza, 27 de junho de 2017.

Francisco de Almeida Braga Junior
Célula de Gestão do IPTU
Gerente

7.373.270,07