

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Liziane Angelotti Meira; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-328-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. . Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar no III Encontro Virtual do CONPEDI.

O direito tributário e financeiro atualmente ganhou importante destaque nos debates acadêmicos, o que se reflete no volume e qualidade de trabalhos apresentados. Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado, com temas que envolvem aspectos primordiais do direito tributário, especialmente: isenção tributária a templos religiosos; assistência mútua em matéria tributária; reforma tributária; tributação oculta e as consequências para a aplicação do princípio da capacidade contributiva; e vedação de privilégios fiscais odiosos.

Uma parte da discussão se voltou a questões especiais da tributação, os artigos e os debates versarem sobre: externalidade ambiental, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e extrafiscalidade; tributação verde, análise da atividade agropecuária e o papel das políticas tributárias sustentáveis para diminuição de externalidades ante as queimadas e desmatamentos crescentes; incentivos fiscais como medida de saúde; o estímulo da redução do imposto autorizada no convênio ICMS no. 153/2019 e sua compatibilidade com o sistema tributário nacional; mutação constitucional do conceito de mercadoria e circulação de mercaria para a incidência do ICMS.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o processo tributário e o aspecto de transparência entre fisco e contribuintes, abordando trabalhos sobre: impactos da LGPD para o uso de dados do contribuinte em face da flexibilização do sigilo fiscal; transparência e proteção de dados dos contribuintes: os custos sociais e os limites jurídicos para a implantação da LGPD e do governo digital no âmbito da administração tributária; a privacidade na perspectiva fiscalização dos deveres fundamentais de pagar impostos e de individualização e identificação do indivíduo; a execução fiscal como instrumento de arrecadação tributária; reflexos dos princípios processuais na atividade probatória do processo administrativo fiscal.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos mais atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas quanto à proteção de dados e à responsabilidade do ente tributante.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Profª. Dra. Liziane Angelotti Meira (FGV-EPPG)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

**A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA CONCEDIDA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS EM
RELAÇÃO AO PAGAMENTO DA CSLL: À MÁXIMA DA
PROPORCIONALIDADE COMO LIMITE AO PODER DE LEGISLAR.**

**THE TAX EXEMPTION GRANTED TO RELIGIOUS TEMPLES IN RELATION TO
PAYMENT OF CSLL: MAXIMUM PROPORTIONALITY AS A LIMIT TO THE
POWER OF LEGISLATION.**

Silvio Ulysses Sousa Lima

Resumo

O excesso no exercício do Poder Legislativo se faz presente no Estado moderno de modo a desvirtuar a relação jurídica tributária, transformando-a em relação de poder e de subserviência. Sendo assim, o objetivo principal deste estudo consiste em analisar o papel do legislador tributário na concessão de isenção tributária aos entes religiosos. A pesquisa foi bibliográfica, de abordagem dedutiva, a qual versou sobre as alterações pretendidas pelo legislador quando da propositura do Projeto de Lei n. 1.581/2020, que visa a modificar a legislação infraconstitucional e conceder imunidade e isenção tributária aos templos religiosos para afastar a incidência do CSLL.

Palavras-chave: Direito tributário, Imunidade, Isenção, Templos religiosos, CslI

Abstract/Resumen/Résumé

The excess in the exercise of Legislative Power is present in the modern State, distorting the tax legal relationship and transforming it into a relationship of power and subservience. Therefore, the main objective of this study is to analyze the role of the tax legislator in granting tax exemptions to religious entities. The research was bibliographic, with a deductive approach, which dealt with the alterations intended by the legislator when proposing the Project of Law 1.581/2020, which aims to modify the infra-constitutional legislation and grant immunity and tax exemption to religious temples to avoid the incidence of the CSLL.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Immunity, Exemption, Religious temples, CslI

INTRODUÇÃO

Este estudo aborda o abuso de poder no exercício da atividade legislativa, no âmbito de elaboração da norma tributária, levando em consideração que o direito, para que seja justo, deverá obediência aos parâmetros da proporcionalidade de modo a respeitar os direitos fundamentais do contribuinte.

Do lado do legislador, a “carta branca” dada pelo Estado não poderá ser assimilada em nome do excesso, do desvio de finalidade e da falta de transparência que possa acarretar ofensa aos princípios da legalidade e igualdade, devendo a atividade legislativa seguir orientada pelas máximas da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em determinadas situações, como no caso sob relato, a prática legislativa segue em sentido divergente. No entanto, o resultado de um processo legislativo deveria repousar na transparência, idoneidade e isonomia, e não vir a ser manipulado como artifício de ocultamento, no desiderato de beneficiar injustificadamente determinado seguimento da sociedade. Momento no qual surge a seguinte indagação: como justificar a concessão de isenções tributárias de modo indistinto, sem a análise do caso concreto?

Para a concretização de seus deveres constitucionais, o Estado precisará de meios para concretiza-los e efetiva-los, sendo a arrecadação tributária a principal ferramenta da qual dispõe o ente estatal para o acúmulo de receita. Não se pode olvidar, ainda, que o dever de pagar tributo, na atualidade, integra o feixe da relação jurídica tributária, devendo, portanto, ser analisado sob seu prisma constitucional, de onde deriva sua legitimação, tornando-se o meio hábil de eficácia. Sem este meio, os direitos fundamentais do contribuinte não poderiam ser efetivados. Destaca-se que, para a presente análise, é preciso entender o conceito de contribuinte como todo aquele cidadão titular de direitos fundamentais.

O foco deste esboço universitário de pesquisa *lato sensu* é analisar o excesso de poder no exercício da atividade legislativa. A problemática aqui envolvida é investigar a adequação jurídica do Projeto de Lei (PL) n. 1.581/2020 em observância do necessário coeficiente de razoabilidade.

O objetivo geral deste estudo consiste em analisar o papel do legislador tributário na concessão de isenção tributária aos entes religiosos. E os objetivos específicos são: expor a realidade brasileira no tocante ao controle dos atos do Poder Legislativo que ultrapassam o coeficiente da proporcionalidade e da razoabilidade; e examinar a adequação jurídica da medida adotada pelo legislado no Projeto de Lei n. 1.581/2020, que visa a modificar o art. 4º

da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, para conferir imunidade e isenção tributária aos entes religiosos referente à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

A metodologia empregada neste trabalho é de abordagem dedutiva e limita-se à natureza do objeto de questionamento e aos objetivos perseguidos, buscando alcançar compreensão da problemática que se pretende analisar, e, para tanto, fazendo uso de referências legislativas, bibliográficas e jurisprudenciais que tratem especificamente do assunto.

Para responder aos questionamentos levantados, o estudo está dividido em dois capítulos, onde o momento prévio consiste nesta introdução, que contextualiza o leitor para o aprofundamento da leitura.

No primeiro capítulo, abrem-se os debates com apontamentos acerca do excesso na atividade legislativa. Em seguida, exploram-se os limites a serem observados pelo Poder Legislativo no âmbito de elaboração da norma tributária, atividade esta que deverá seguir orientada pelas máximas da proporcionalidade e da razoabilidade.

Por fim, expõem-se as considerações acerca dos resultados alcançados com o estudo, onde se chega à conclusão de que o Projeto de Lei n. 1.581/2020 não possui adequação jurídica plena, sendo, portanto, ação desnecessária e desproporcional na medida em que pretende tolher a atividade jurídica do intérprete por intermédio de ingênuas pretensões legislativas orientadas pela ideia de fetichismo da lei. Esse tipo de orientação visa, de modo apriorístico, ao aprisionamento dos fatos pela lei, como se fosse possível albergar todas as hipóteses fáticas com um simples acoplamento de sentido previsto na lei, sem que, para isso, seja necessária ao jurista a interpretação em conformidade com o caso concreto.

A pretensão, nesse caso, é incentivar mudança de postura por parte do legislador sensível às transformações sociais, aptas a proporcionar abertura argumentativa que possa contemplar o caráter flexivo da norma e, deste modo, combater velhas ortodoxias exegéticas ainda vigentes.

1 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO DE PODER

O direito tributário tem como principal desiderato reger as relações entre o Estado, que representa o fisco, e o cidadão, de quem os tributos são cobrados; porém ocorre que a referida situação jurídica na maioria das vezes encontra-se desvirtuada em consequência do grande desequilíbrio entre as partes (MARINS, 2009). Daí, então, desponta o direito tributário para que se possa, por meio de seus princípios e regras, conferir garantia e eficácia legal à

relação jurídica tributária, em sua esfera legislativa, administrativa e judicial, relação esta que deve seguir pautada à luz da Constituição Federal de 1988.

No presente momento, analisa-se o desvirtuamento da relação jurídica tributária em face da concessão de isenção aos templos religiosos em relação ao pagamento da CSLL e às multas por não quitação do tributo, como modo de atuação equivocada do Estado que, por intermédio do Congresso Nacional, relativizou o princípio da legalidade tributária ao aprovar o texto do Projeto de Lei n. 1.581/2020, de autoria do deputado federal Marcelo Ramos (PL/AM), e, para tanto, apresentando justificativa que contempla mera conveniência político-partidária.

Cumprido ressaltar que, inicialmente, o Projeto de Lei n. 1.581/2020 tinha como desiderato regulamentar acordos diretos para pagamento de precatórios de grande valor em âmbito federal, no entanto, após receber algumas emendas, dentre elas a de número 1, de autoria do deputado federal David Soares (DEM/SP), seu texto passou a estabelecer a modificação do art. 4º da Lei n. 7.689/1988, que regulamenta a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, tributo constante do art. 195, I, “c”, da CF/1988, para que passe a vigorar com a seguinte alteração:

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas estabelecidas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, ressalvadas as vedadas na alínea “b” do inciso VI do *caput* do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no § 4º do mesmo artigo.

Parágrafo único. Conforme previsto nos arts. 106 e 110 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passam a ser consideradas nulas as autuações feitas em descumprimento do previsto no *caput* deste artigo, em desrespeito ao disposto na alínea “b” do inciso IV do *caput* do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no § 4º do mesmo artigo. (BRASIL, 2020a, p. 1).

Após a aprovação da citada emenda ao PL, os templos religiosos de qualquer culto passam a não sofrer a incidência do tributo denominado CSLL, bem como as autuações fiscais que fixaram a incidência da CSLL no tocante às atividades relacionadas às finalidades essenciais dos templos religiosos serão consideradas nulas, com efeito retroativo, pelo menos, esse foi o desiderato do legislador.

Como justificativa para sua aprovação, o deputado federal David Soares apresentou o argumento de que a legislação vigente permite interpretações distorcidas acerca da incidência da CSLL, sem levar em consideração posteriores modificações do ordenamento jurídico, de modo a praticamente inviabilizar os serviços prestados por tais entidades. O relator aduz ainda que:

Nos últimos tempos, as entidades religiosas vêm sendo sujeitos passivos de autuações oriundas de interpretações equivocadas da legislação, sem levar em consideração posteriores modificações do ordenamento. As autuações afrontam diversos dispositivos do ordenamento jurídico, mas por não serem taxativos o suficiente, permitem interpretações distorcidas por parte dos órgãos do fisco. Como resultados dessas ações, entidades religiosas são obrigadas a ingressarem na justiça para terem seus direitos resguardados e a interpretação da lei reafirmada perante as autoridades do fisco, entretanto, isso tudo gera um custo de tempo e mão de obra. Tais autuações acabam por praticamente inviabilizar a continuidade dos relevantes serviços prestados por tais entidades. Visando combater essa prática, torna a lei ainda mais clara e com isso reduzir a judicialização e até mesmo o gasto equivocado de horas de trabalho do fisco com entidades religiosas. Diante de todo o exposto, solicito aprovação desta emenda pelos meus pares. (BRASIL, 2020a, p. 2).

Muito embora os argumentos apresentados pareçam sedutores, não é percebido que estes sejam juridicamente legítimos ou íntegros, situação evidenciada principalmente em virtude das declarações esposadas pelo presidente da República Jair Bolsonaro, na justificativa do primeiro veto presidencial, anterior à sua reforma pelo Congresso Nacional, ao enfatizar que os artigos do Projeto de Lei n. 1.581/2020 “[...] não atendem as regras orçamentárias para a concessão de benefício tributário, violando a Lei de Responsabilidade Fiscal, o que poderia ensejar em crime de responsabilidade” (BOLSONARO *apud* TRUFFI, 2021, s.p.).

Não obstante os argumentos apresentados, o presidente da República, de modo inepto e como nunca visto antes no presidencialismo brasileiro, resolveu incentivar sua base aliada no Congresso Nacional a contrariar seu entendimento esposado nas razões de veto, ao afirmar que “[...] confesso, caso fosse Deputado ou Senador, por ocasião da análise do veto, votaria pela derrubada do mesmo” (BOLSONARO *apud* TRUFFI, 2021, s.p.).

Com destreza obediencial, o veto presidencial foi superado e o Projeto de Lei n. 1.581/2020 segue aprovado na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, sendo posteriormente encaminhado para sanção presidencial.

Ainda que a justificativa para a provação do citado projeto de lei faça menção à inequívoca interpretação jurídica que não evoluiu em detrimento ao ordenamento jurídico, na realidade, observa-se que as razões de aprovação seguem camufladas no desiderato de conferir uma dissimulada legitimidade à sua aprovação.

Ao passo que o presidente da República e seus correligionários demonstram continuamente a intenção de agraciar sua base aliada no Congresso Nacional composta em boa parte pela bancada parlamentar evangélica, tendo, inclusive, o deputado federal David Soares, autor da aludida emenda ao Projeto de Lei n. 1.581/2020, como diretamente favorecido, posto que o parlamentar é filho de Romildo Ribeiro Soares, pastor fundador da

Igreja Internacional da Graça de Deus, um dos templos religiosos mais beneficiados com a aprovação do referido projeto de lei (BRANT; MACEDO; PUPO, 2020).

Nesse desiderato, a relação tributária, embora tecnicamente seja uma relação jurídica, na prática, demonstra-se ser uma relação de poder e de subserviência na medida em que os direitos fundamentais do contribuinte são flagrantemente desrespeitados pelo Estado, onde, no caso, diante da ausência de justificativa jurídica legítima, é possível constatar a concessão de benevolência legislativa por mero interesse político-partidário, configurando excesso de poder na atividade legislativa. Por outro lado, as distinções feitas pelo legislador, para a concessão de isenções, devem “[...] prestigiar de modo proporcional os valores constitucionalmente consagrados, em vez de os mal ferir” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 63). Não se podendo olvidar, ainda, que o dever de pagar tributo, na atualidade, integra o feixe da relação jurídica tributária que se pode denominar o estatuto do cidadão (MACHADO, 2009).

No que lhe diz respeito, o dever fundamental de pagar tributo deve ser analisado sob a sua ótica constitucional, de onde deriva sua legitimação (NABAIS, 2015), tornando-se o meio hábil de eficácia e complementaridade dos direitos fundamentais do contribuinte, de modo a proporcionar ao Estado o acúmulo de receita para o cumprimento de seus deveres sociais, sem os quais estes não poderiam ser compreendidos ou mesmo efetivados (MACHADO SEGUNDO, 2019).

A limitação do poder de tributar desponta como valor essencial do direito, conquanto, é certo que uma norma somente obterá legitimidade democrática (MACHADO SEGUNDO, 2010) quando possuir justificativa adequada, encontrando agasalho na Constituição Federal de 1988, em especial no art. 150, I, que assim preceitua: “[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988/[2021], s.p.). Isto é, a referida obrigatoriedade de justificativa encontra fundamento exatamente na necessidade de se controlar o poder pelo próprio poder, ou seja, o poder do Estado é limitado, de modo legítimo, pela Constituição Federal (NUNES JÚNIOR, 2019).

A autoridade estatal, portanto, só poderá ser concebida como tal quando age de acordo com a lei, pois é nesta senda que se encontra a verdadeira autoridade, mediante limitações da ação do poder público capaz de manter sua atuação, conforme rigorosos padrões de previsibilidade, de igualdade e de justiça. Como meio de contenção do poder, o direito dispõe de excelentes instrumentos, dentre os quais se destaca a Constituição Federal (art. 150, I).

Importa destacar que, embora não se ousou oferecer resposta definitiva para a questão formulada, este estudo possui o desiderato de identificar providências a serem tomadas pelo intérprete no intuito de superar o excesso de poder perpetrado pelo legislador na relação jurídica tributária. Sendo assim, buscou-se demonstrar algumas características detectadas no caso que transformam a relação jurídica tributária em relação de poder, para que, feitas tais considerações, se restabeleça a verdadeira relação jurídica tributária, na qual a conduta estatal se encontre legitimada no sentido de vincular seus atos à máxima da proporcionalidade.

A Constituição Federal estatui o devido processo legal, cujos desdobramentos são os princípios da legalidade e igualdade tributária, que estabelece o direito de defesa em decorrência do Estado democrático de direito, proclama a liberdade do cidadão de se defender diante do autoritarismo, da arrogância, da perseguição, da discriminação, da má-fé, da incompetência, do simples erro ou do excesso protagonizado pelo Estado. A prevalência dos direitos fundamentais em oposição ao discurso da intolerância, “Na experiência brasileira, é vista como fonte moral na criação dos direitos e na atuação das condutas do Estado” (SIQUEIRA; SILVA, 2019, s.p.).

A seguir, passar-se-á a analisar a relativização da legalidade tributária na concessão de isenção de CSLL aos templos religiosos.

1.1 O excesso de poder do legislador: o desvio de finalidade na concessão de isenção da CSLL para entidades religiosas

A lei justa e em consonância com o texto constitucional permite o correto desenvolvimento da relação tributária, tendo o Direito sido chamado a realizar a comparticipação das liberdades em posição de igualdade, não se podendo ser admitido que uma parcela atribuída a um seja maior ou melhor que a daquela conferida a outro, cabendo ao jurista buscar no ordenamento jurídico um caminho de equilíbrio (MACHADO, 2009).

Assim, no momento da arrecadação dos tributos, continua sendo de importante necessidade a atenção ao princípio da legalidade tributária, não sendo permitido criar ou majorar tributo, nem mesmo conceder extinção ou isenção sem lei que haja justificação jurídica adequada para tanto, pois abrir mão da legalidade significaria aceitar um Estado arbitrário, o que ocorre, por exemplo, quando há concessão de isenção tributária por mera conveniência político-partidária.

Nesse desiderato, o caminho para o equilíbrio da relação tributária passa necessariamente pelo princípio da legalidade, porém este representa a pedra angular do Estado democrático de direito que, por corolário, se expande por todos os ramos do direito, inclusive, no direito tributário. Assim vaticina o art. 5º, II, da CF/1988: “[...] Ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei” (BRASIL, 1988/[2021], s.p.).

Em continuidade, é necessário enfatizar que a legalidade tributária é a exigência de lei para criar, majorar ou conceder isenção de tributo, é o conhecido princípio da estrita legalidade (MACHADO SEGUNDO, 2019), isto é, considerada mais exigente do que a legalidade ampla, conforme dispõe o art. 150, I, da CF/1988, nos seguintes termos “[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988/[2021], s.p.).

As normas jurídicas no âmbito do direito tributário, para que possuam validade legal, necessariamente devem estar em consonância com o princípio da legalidade. Para melhor contextualização do que vem a ser princípio jurídico, apresenta-se, de maneira sucinta, a distinção entre regras e princípios. As regras jurídicas possuem abrangência delimitada, ou seja, não comportam exceções, e são aplicadas no “tudo ou nada”. Já os princípios jurídicos apresentam dimensão axiológica em que ganha relevo a dimensão de peso e de valor, isto é, consagram determinados valores, fins ou objetivos a serem seguidos, o que não ocorre no caso das regras jurídicas (BONAVIDES, 2019).

Desse modo, é inegável que, no atual estágio democrático de direito, os princípios jurídicos assumem relevância constitucional de superioridade no ordenamento, principalmente em virtude de seu caráter axiológico, pois “[...] os princípios são o oxigênio das constituições”, posto que é graças a estes que “[...] os sistemas constitucionais granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa” (BONAVIDES, 2019, p. 294).

A ideia de princípio, portanto, leva ao início ou base, na medida do que for juridicamente possível, servem de orientação para interpretação e elaboração legislativa, de modo que, quando se recorre aos princípios de uma ciência, “[...] pretende-se investigar se há, entre os elementos do objeto estudado, pontos em comum que lhe dão uma coesão” (SCHOUERI, 2019, p. 289).

Note-se, ainda, que, no Estado democrático de direito contemporâneo, é importante observar que a Constituição Federal ocupa lugar de destaque, isto é, a força da normativa (HESSE, 1991) da constituição faz surgir em todos os atores sociais atenção, com imposição

de limites, inclusive, à liberdade do legislador, de modo a alcançar o equilíbrio e manutenção das liberdades.

O devido processo legal estampado no art. 5º, LIV, da CF/1988, constitui, todavia, o direito fundamental do contribuinte do qual desponta a ideia de legalidade e igualdade tributária, direcionando a atividade legislativa. O referido princípio deve ser compreendido em duas dimensões, a formal e a substancial (DIDIER JR., 2015). A dimensão formal constitui aquela cujo conteúdo é formado pelas garantias processuais. Enquanto a dimensão substancial é aquela que gera atos jurídicos substancialmente lícitos.

Na atualidade, todavia, ainda se verifica o excesso de poder no exercício da atividade legislativa. Muito embora a doutrina se encontre acanhada no enfrentamento do tema, a prática jurídica brasileira compreendeu a dimensão substancial do devido processo legal de modo singular, sob a orientação do fundamento constitucional do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. A referida orientação se estabeleceu no sentido de que “[...] não devem ser reputados válidos os atos administrativos editados com finalidade distinta daquela estabelecida pela regra de competência que atribui o poder à autoridade” (SANTOS, 1998, p. 289).

Assim, muito embora o princípio da proporcionalidade não se encontre expresso no texto constitucional, no entanto, o mesmo está inserido no aspecto material do devido processo legal (dimensão substancial), previsto no art. 5º, LIV, da CF/1988, irradiando seus efeitos para a seara legislativa. Contudo, o Poder Legislativo também não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal encontra-se envolta pelo princípio da razoabilidade. Por esse motivo é que se dá importância ao princípio da proporcionalidade, que se condiciona como critério aferidor da razoabilidade, de modo a controlar o mérito sobre o exercício da discricionariedade pelo legislador (BARROSO, 2015).

Não obstante, no exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), é possível identificar decisões que declararam a inconstitucionalidade de lei sob a alegação de ofensa ao princípio da proporcionalidade em consequência do excesso do exercício do poder de legislar. A propósito, em decisão de março de 2005, cujo relator foi o ministro Celso de Mello, o STF assim decidiu:

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "*substantive due process of law*" (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria

constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 - RTJ 178/22-24, v.g.): “[...]. Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.” (RTJ 176/578-580, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno). (BRASIL, 2005, s.p.).

Em síntese, a doutrina e a jurisprudência identificam que o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade permite ao Judiciário invalidar atos do poder legislativo, quando não existir adequação (ou idoneidade) entre o fim perseguido e o meio utilizado ou quando a medida adotada não seja necessária ou, ainda, caso não haja proporcionalidade em sentido estrito (ou proibição de excesso), ou seja, o que se perde com adoção da medida é de maior proporção do que aquilo que se ganha (BARROSO, 2015).

Diante das considerações apresentadas, logo, resta necessário fazer o seguinte questionamento: a concessão de isenção tributária referente à CSLL aos templos religiosos extrapola os limites do poder de legislar?

Isso posto, nos próximos tópicos, examinar-se-á a legalidade de incidência da CSLL nas atividades exercidas pelos templos religiosos.

2 CONSTRUÇÃO DA NORMA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: DA COBRANÇA DE CSLL SOBRE OS TEMPLOS RELIGIOSOS

Muito embora não tenha sido o objeto principal do Projeto de Lei n. 1.581/2020, algumas de suas modificações posteriores, provenientes de emendas, vieram no intuito de excluir os templos religiosos da lista da CSLL, tributo constante do art. 195, I, “c”, da CF/1988, *in verbis*:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...];

c) o lucro; [...]. (BRASIL, 1988/[2021], s.p.).

De início, caberá fazer algumas reflexões acerca da imunidade tributária conferida aos templos religiosos. A imunidade tributária trata-se de um impedimento constitucional, verdadeira limitação à competência tributária dos entes estatais. Portanto, o texto

constitucional estabelece que haverá imunidade ao prever que determinadas situações materiais não serão oneradas por tributo.

No caso da atividade religiosa, observe-se a regra de imunidade consubstanciada pelo art. 150, VI, “b”, § 4º, da CF/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...];
VI - instituir impostos sobre: [...]
b) templos de qualquer culto; [...];
§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (BRASIL, 1988/[2021], s.p.).

Nesse sentido, o fundamentado valorativo da referida imunidade encontra-se, claramente, no princípio da liberdade religiosa, consagrado no texto constitucional de 1988, conforme vaticina o art. 5º, 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” (BRASIL, 1988/[2021], s.p.).

A Constituição Federal reafirma a proteção à liberdade religiosa, logo depois, em seu art. 19, I, ao estabelecer que o Estado ficará impedido de adotar medidas que possam embaraçar o funcionamento de cultos religiosos ou igrejas, isto posto, restaria possível que a criação de tributos poderia ocasionar obstáculos à liberdade religiosa, tal como consta nas razões de justificação para aprovação do Projeto de Lei n. 1.581/2020.

À vista disso, o art. 150, § 4º, do texto constitucional, assegura imunidade ao templo, contudo, restringe apenas ao patrimônio, renda e serviços relacionados com finalidades essenciais das entidades religiosas, assim como a Súmula 724 do STF estabelece que “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades” (BRASIL, 2003, s.p.).

Desse modo, segundo Schoueri (2019), a imunidade conferida aos templos se caracteriza como mista, diante da necessidade de ocorrência simultânea dos aspectos objetivo e subjetivo. Primeiro, quanto ao seu sentido objetivo, não se cogita acerca das características subjetivas do proprietário do imóvel, ou seja, importando apenas a sua característica de templo, conseqüentemente, se o imóvel constitui um templo religioso fará jus à imunidade. Por sua vez, quanto ao aspecto subjetivo, nos termos do parágrafo quarto, a referida imunidade compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços relativos às finalidades essenciais do templo, insista-se, vincula-se ao templo.

Se o patrimônio, renda ou serviço se desvincular do templo, ou, caso haja desvios de finalidades, desaparecerá a imunidade. Ao passo que, para que se configure a imunidade constitucional, será necessária a existência do templo e do vínculo do fato econômico a este templo, até como meio de se evitar desvios de finalidades essenciais e abusos no uso das imunidades conferidas aos templos religiosos (MACHADO SEGUNDO, 2019).

A princípio, no entanto, o tributo constante do art. 195, I, “c”, da CF/1988, o CSLL, não se aplicaria às entidades religiosas, visto que a constituição estabelece expressamente se tratar de exação que recai sobre o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei.

A par disso, a cognição apreendida do direito empresarial demonstra que “[...] a atividade econômica organizada, não se confunde nem com o sujeito exercente da atividade, nem com o complexo de bens por meio dos quais se exerce a atividade” (TOMAZETTE, 2017, p. 74), portanto, a empresa compreende a própria atividade econômica, cujo desiderato principal é aferição de lucro. Por sua vez, o titular da empresa é o que se denomina de empresário, aquele que dirige atividade voltada ao lucro orientada pela perspectiva econômica. Desse contexto, desponta que “[...] economicamente a empresa é a organização dos fatores da produção (capital, trabalho) com o fim de obter ganhos ilimitados” (TOMAZETTE, 2017, p. 70); diferentemente do que ocorre em relação aos templos religiosos, cuja finalidade essencial é voltar à prática do culto.

Pela sucinta explanação, todavia, denota-se que não é possível inserir os templos religiosos no rol de sujeitos passivos da relação jurídica tributária discriminada no art. 195 da CF/1988, justamente por ausência do fato gerador da exação, a aferição de lucro.

Obtempere-se que a construção da norma jurídica deverá estrita atenção ao caso concreto, momento em que adquire ênfase a atividade interpretativa do jurista. Assim, conforme estabelece o parágrafo quarto do art. 150 da CF/1988, somente fará jus à imunidade a entidade religiosa que tiver a sua renda, o patrimônio e os serviços ligados à finalidade essencial do templo. Procede-se, agora, à oportuna reflexão de Schoueri (2019, p. 477):

Com efeito, constata-se, pelo referido parágrafo, que o constituinte não pretendeu conferir à imunidade amplitude a ponto de atingir qualquer atividade do templo; limitou-se às suas finalidades essenciais. Ora, “finalidades essenciais” dos templos são aquelas que não podem ser exercidas, com igual proveito, por terceiros. Assim, quando os templos passam a exercer atividades em concorrência com terceiros, inicia-se o campo do Domínio Econômico e com ele pode encerrar-se a imunidade, já que se passa a revelar, concomitantemente, capacidade contributiva (capacidade para contribuir com gastos da coletividade).

É necessário, no entanto, observar que a intenção do legislador ao elaborar o Projeto de Lei n. 1.581/2020, que modifica o art. 4º da Lei n. 7.689/1988, consiste em deferir indistintamente a imunidade tributária a qualquer entidade religiosa, independentemente da acumulação dos critérios jurídicos estabelecidos na Constituição, trata-se, portanto, de medida ingênua, uma vez que o legislador jamais poderá tolher a atividade interpretativa da norma.

Em um panorama jurídico inteligível, não obstante, não pode haver legislação que seja previamente elaborada e pronta para fundamentar qualquer pretensão judicial, sem que para isso tenha sido anteriormente submetida a um controle racional, que ocorre por meio da interpretação no momento da análise do caso concreto, isto é, não há lei que possa aprisionar os fatos e também regular o direito com rigor estático. Dito de outro modo, não existe um justo por natureza, mas somente um justo por convenção.

De fato, será por meio do discurso argumentativo que se filtra “[...] aquilo que será racionalmente aceitável” para a comunidade jurídica, em que se “[...] separam as crenças questionáveis e desqualificadas daquelas que, por um certo tempo, recebem licença para voltar ao *status* de conhecimento não-problemático” (HABERMAS, 2013, p. 63). Assim, neste ensaio, chega-se ao entendimento de que a hermenêutica foi e continua sendo fundamental para a interpretação e aplicação do direito, pois, desde sua aparição no contexto clássico até os dias atuais, ela fornece elementos, instrumentos, que ajudam o intérprete a se contextualizar no mundo do direito, de modo a estabelecer o que é justo por coalizão.

O fetichismo da lei ora pretendido pelo legislador não poderá vigorar, pois a construção da norma jurídica somente ocorrerá à luz do caso concreto, com o enfrentamento das razões fáticas e jurídicas pertinentes. Nesse contexto, será importante ao intérprete compreender a distinção entre texto normativo e a norma jurídica como estrutura de sentido, inconfundível, mas dependente de seu enunciado. Em apropriada ocasião, Bobbio (2012, p. 14) traça pertinente conceituação, acentuando que:

O sentido normativo, a norma jurídica, portanto, é o produto de uma interpretação, e não o objeto da interpretação. Onde o objeto a ser interpretado é o enunciado, o texto linguístico, do qual sobressai, mediante a interpretação, o significado, a norma jurídica.

A imunidade tributária atribuída aos templos religiosos, por força do art. 150, VI, “b”, da CF/1988, tendo em vista se tratar de norma localizada topograficamente em nível superior, não se faz necessária a sua repetição pela legislação infraconstitucional para que seus efeitos ocorram, bastando, para tanto, a coexistência simultânea do templo e do vínculo

do fato econômico a este templo para que ocorra a atração da imunidade tributária, cabendo ao intérprete aferir a incidência da norma na aplicação do caso concreto.

Pelo que foi exposto, portanto, evidencia-se a prescindibilidade da modificação do art. 4º da Lei n. 7.689/1988, o que denota ser desnecessária a medida pretendida pelo legislador quando da propositura da Emenda n. 1 ao Projeto de Lei n. 1.581/2020, pois, a simples modificação legislativa não será hábil para, por si só, atrair a incidência da imunidade tributária caso ausentes os pressupostos necessários para o seu reconhecimento.

Fixadas tais premissas, passar-se-á, então, à análise da adequação jurídica da isenção tributária da CSLL que se pretende conferir aos templos religiosos por meio do Projeto de Lei n. 1.581/2020.

2.1 Isenção tributária: da inequação jurídica do Projeto de Lei n. 1.581/2020

Enquanto a imunidade advém de norma constitucional, a isenção tributária decorre de lei específica federal, nos exatos termos do art. 150, § 6º, da CF/1988, que assim estabelece:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (BRASIL, 1988/[2021], s.p.).

No mesmo sentido, corrobora a jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. ART. 1.021, CPC. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS PREJUÍZOS FISCAIS. VEDAÇÃO. LEI Nº 9.245/95. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. A questão vertida nos presentes autos cinge-se à legalidade das vedações impostas pela Lei nº 9.124/95 para se proceder à atualização monetária dos prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores, que servem de base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL, bem como do valor fixado como teto de isenção da base de cálculo do adicional de IRPJ. 2. A criação de hipótese de isenção ou mesmo de redução da base de cálculo do tributo são matérias reservadas à lei em sentido estrito, por expressa determinação contida no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal. (TRF-3, APCiv 0012051-08.2010.4.03.6100 SP, Rel. Des. Federal Diva Malerbi, Sexta Turma, j. 22/08/2019, e-DJF3 Judicial 1 29/08/2019, p. 1).

Nos termos da legislação e da jurisprudência, a isenção tributária que se pretende conferir às entidades religiosas, por ora, carece de adequação jurídica, tendo em vista que o Projeto de Lei n. 1.581/2020 teve como desiderato regulamentar acordos diretos para

pagamento de precatórios de grande valor em âmbito federal. Portanto, a isenção reclama a elaboração de lei específica, o que não ocorreu no caso, pois foi inserida por meio de emenda ao referido projeto de lei.

No que se refere à sua abrangência, é importante destacar, porém, que o entendimento jurisprudencial dominante é no sentido de que as imunidades previstas especificamente no art. 150, VI, da CF/1988, não abrangeriam as contribuições, por se tratar de referência única aos impostos. Veja-se o entendimento esposado na seguinte ementa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXCEÇÃO PRÉ-EXECUTIVIDADE – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - IPTU – TEMPLOS RELIGIOSOS – TAXAS E CONTRIBUIÇÕES – NÃO ABRANGÊNCIA - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. [...]. O pedido de reconhecimento de imunidade enquadra-se no conceito de “reclamação” de que trata o art. 151, III, do CTN. A exigibilidade do crédito tributário lançado após o período em que houve o pedido administrativo deve ser suspensa, em razão da pendência de apreciação do pedido de imunidade. O benefício da imunidade fiscal restringe-se aos impostos, não abrangendo outras espécies tributárias, como taxas e contribuições. (TJMG, AI 5447014-89.2020.8.13.0000 MG, Rel. Leite Praça, 19ª Câmara Cível, j. 19/11/2020, DJ 24/11/2020, p. 1).

Há, entretanto, na doutrina, vozes de renome, como Machado Segundo (2019), que discordam do posicionamento consolidado na jurisprudência nacional, sob o argumento de que a imunidade de tais entidades, não obstante, literalmente se refira aos impostos, poderia sim ser invocada caso o Estado se utilize de uma contribuição para perseguir determinados templos religiosos, tendo em vista que a Constituição Federal disciplina outras situações aleatórias ao conceder imunidades em relação a taxas e contribuições. Por tal motivo, não seria acertado admitir, genericamente, que as imunidades somente abrangeriam os impostos. O argumento apresentado adquire relevo, principalmente à luz dos arts. 5º, VI, e 19, I, da CF/1988.

Em que pese a notável orientação doutrinária, é permitido observar, novamente, a ausência de adequação jurídica em desconformidade com a legislação. Diante disso, acrescente-se, ainda, que a lei não admite interpretação extensiva para outorga de isenção tributária, conforme preconiza o art. 111, II, do Código Tributário Nacional (CTN), nestes termos, “[...] Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção” (BRASIL, 1966/[2013], s.p.). Deste modo, a norma que outorga a isenção deve ser interpretada restritivamente, nos termos da lei, não sendo possível por meio de extensão interpretativa conferir imunidade tributária relativamente às contribuições.

Diante do que restou assentado, a isenção pretendida pelo legislador em decorrência da propositura do Projeto de Lei n. 1.581/2020 se encontra em desconformidade com a

legislação tributária e com a jurisprudência dominante sobre o tema, motivo pelo qual se observa a inadequação jurídica da aludida proposta de lei.

Em sequência, no último tópico, tratar-se-á da ofensa ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito por inobservância da igualdade tributária.

2.2 Isenção da CSLL: da ofensa ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito

Nos termos do art. 150, II, da CF/1988, é proibido ao Estado “[...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (BRASIL, 1988/[2021], s.p.). Trata-se, portanto, do denominado princípio da igualdade tributária, cuja origem advém do desdobramento do princípio da legalidade, tendo em vista que a justiça não se coaduna com ideias que discriminem situações equivalentes. Isto significa que os custos públicos devem ser suportados igualmente entre os cidadãos, na medida de suas diferenças.

A igualdade aqui referida, diferentemente da identidade, é relativa. Nesses termos, o princípio da igualdade encontra-se ferido quando situações iguais (segundo um parâmetro) são tratadas de modo diferente (SCHOUERI, 2019). A concessão de isenção, à vista disso, deve se orientar de modo proporcional e com observância aos valores constitucionalmente consagrados. Não será qualquer fundamento lógico que permitirá desequiparar o contribuinte mediante a concessão de isenção, mas somente aquele que se encontra coerente com os parâmetros adotados pelo legislador (MACHADO SEGUNDO, 2019). Por conseguinte, o princípio da igualdade proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram no mesmo plano de igualdade.

Feitas tais considerações, cumpre analisar não apenas a maneira objetiva pela qual a imunidade deve ser conferida, mas a posição subjetiva que a entidade religiosa assume perante o Estado e a maneira pela qual atua no cenário econômico, bem como o sentido e o alcance que dá às prerrogativas que o poder público possui em relação às referidas entidades. Esse é o âmago da questão e o cerne do problema desta análise.

A base teórica está em certa concepção atrelada ao relacionamento entre a atividade exercida e a finalidade essencial do templo, esse limite será determinado, caso a caso, sempre com base no princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Logo, enquanto a atividade do templo se mantém fora do domínio econômico, a imunidade tributária será assegurada. Ultrapassando esse limite, a imunidade não poderá servir de ferramenta para assegurar desvio de finalidade ou abuso no uso de tais instituições imunes.

O princípio da igualdade para que seja aplicado não significa alegar que deverá ocorrer tratamento idêntico, mas sim relativamente igual. Para aferição de sua aplicação, o princípio da igualdade tributária exige a apuração da exata relação, no caso concreto, que se desenvolve em três etapas, de modo a primeiramente identificar qual é o critério de comparação a ser utilizado, e, posteriormente, se buscar justificativa constitucional para o critério adotado. Por último, confrontam-se as situações semelhantes a partir do critério escolhido (SCHOUERI, 2019).

Cada fator, individualmente considerado, efetuará uma individualização no caso concreto de modo a orientar o intérprete, a fim de que este identifique aqueles que atendem, ou não, os requisitos da norma tributária. Por seu turno, a modificação pretendida pelo legislador por intermédio do Projeto de Lei n. 1.581/2020, em seu art. 8º, que altera o parágrafo único do art. 4º, da Lei n. 7.689/1988, para fazer constar que:

Parágrafo único. Conforme previsto nos arts. 106 e 110 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passam a ser consideradas nulas as autuações feitas em descumprimento do previsto no *caput* deste artigo, em desrespeito ao disposto na alínea “b” do inciso IV do *caput* do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no § 4º do mesmo artigo. (BRASIL, 1988/[2020], s.p.).

Ademais, o art. 106, I, do CTN, faz menção à aplicação da lei a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Enquanto o art. 110 do mesmo digesto material vaticina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Pois bem, diante do conteúdo normativo constante do referido projeto de lei, entende-se que a intenção do legislador foi a de conceder isenção tributária plena, de modo indistinto, a toda e qualquer instituição religiosa que tenha sido alvo de autuação pelo fisco por incidir na regra constante do art. 195, I, “c”, da CF/1988, e art. 4º da Lei n. 7.689/1988, que instituem a cobrança de CSLL, pelo aferimento de lucro. Nesse sentido, o questionamento que se faz é: será possível a concessão de isenção tributária para aquela entidade religiosa que realizou atividade econômica desconectada com seus fins essenciais? A princípio, a resposta deverá ser negativa.

Consequentemente, conforme demonstrado alhures, quando as atividades desempenhadas pelos templos religiosos encontrarem-se desvinculadas de seus fins

essenciais, e, assim identificadas pelo fisco, poderão sofrer incidência da norma tributária. Da mesma forma, as autuações que foram realizadas anteriormente por desatenção aos critérios constitucionais ensejadores da referida imunidade, deverão, pelo mesmo motivo, permanecerem incólumes.

Vislumbra-se, portanto, nesse ponto, inadequação no texto do Projeto de Lei n. 1.581/2020, por ofensa ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito (ou proibição de excesso), posto que o legislador pretendeu conferir vantagem indevida, inclusive, aos entes religiosos que atuam em desconformidade com a legislação com desvirtuamento de finalidade e com abuso no uso de tais instituições imunes, acarretando, assim, ofensa ao princípio da igualdade tributária.

Desse modo, ao Estado, no exercício da jurisdição tributária, caberá o afastamento de tal norma quando em grau de incompatibilidade jurídica, a ser apurado em conformidade com o caso concreto, excluía a incidência da imunidade do ente religioso ou manterá pretérita autuação fiscal por infração da legislação tributária, como modo de preservar o direito fundamental do contribuinte, do qual eflui o dever fundamental de pagar tributo. Tal justificação se impõe em respeito ao princípio da igualdade, pois a cada um cabe contribuir na medida de suas diferenças e do modo que obtém proveito da tutela estatal, ao passo que somente pela obtenção de receita é que será possível ao Estado exercer seu mister como garantidor dos direitos sociais constitucionalmente assegurados pela norma jurídica fundamental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto neste ensaio, foi possível chegar-se a algumas conclusões, inicialmente, no que concerne aos limites da imunidade tributária conferida aos templos religiosos em face da CSLL e, num segundo momento, a respeito da concessão de isenção referente à aplicação de multas advindas pelo não atendimento dos requisitos estabelecidos pela legislação que trata da referida imunidade.

No campo da imunidade tributária, cabe enfatizar que as entidades religiosas, pelo próprio escopo, não podem ser confundidas como o sujeito passivo da presente relação jurídica tributária, visto que a Constituição Federal estabelece, expressamente em seu art. 195, I, “c”, se tratar de exação que recai sobre o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei, quando da ocorrência do seu fato gerador, a aferição de lucro.

Nesses termos, não havendo perseguição de lucro pelo ente religioso, não há que se cogitar da ocorrência de fato gerador. No entanto, pela literalidade da lei, constata-se que o constituinte não pretendeu conferir à imunidade amplitude a ponto de atingir qualquer atividade do templo, mas sim se limitou às suas finalidades essenciais. A referida imunidade, portanto, compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços relativos às finalidades essenciais do templo.

À vista disso, caso se constate no caso concreto o desvirtuamento de finalidades essenciais e abusos no uso de tais instituições imunes, de modo que se identifique o desenvolvimento de atividades que pressuponham intervenção no domínio econômico, ocorrerá encerrando da imunidade estabelecida constitucionalmente, pois o templo passará a transparecer capacidade contributiva, acarretando a incidência da norma tributária.

Do que foi exposto, chegou-se a conclusão de que o Projeto de Lei n. 1.581/220 desrespeita o princípio da proporcionalidade em face de sua inadequação entre o fim perseguido e o meio utilizado, bem como pela adoção de medida desproporcional, na medida em que visa a conferir imunidade ou isenção tributária indistintamente a qualquer ente religioso, mesmo que não haja, no caso concreto, observância aos critérios constitucionais para aferição da aludida imunidade, configurando excesso do poder de legislar.

Por motivo de tais considerações, é possível constatar, por intermédio da doutrina e da jurisprudência, que a ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade permite ao Judiciário invalidar atos do Poder Legislativo com base em uma interpretação jurídica delineada à luz da unidade fático-jurídica e por meio do corte epistemológico que se faz do caso concreto nos casos. Portanto, o legislador, ao se furtar da observância à razoabilidade, faz transformar em letra morta a modificação legislativa ora pretendida.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Edipro, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRANT, Danielle; MACEDO, Isabella; PUPO, Fábio. Evangélicos e até oposição veem votos para derrubar veto de Bolsonaro a dívidas de igrejas. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 14 set. 2020. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/09/evangelicos-e-ate->

oposicao-veem-votos-para-derrubar-veto-de-bolsonaro-que-alivia-igrejas.shtml. Acesso em: 28 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. **Emenda ao PL 1.581/2020**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1907616&filename=EMP+1+%3D%3E+PL+1581/2020. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 1.581, de 2020**. Regulamenta o acordo direto para pagamento com desconto ou parcelado de precatórios federais, com a destinação dos descontos obtidos pela União ao enfrentamento da situação de emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid-19), ou ao pagamento de dívidas contraídas pela União para fazer frente a tal situação emergencial. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020b. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2243108>. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 724**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula724/false>. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Transcrições: Direito tributário. Sanções políticas. Inadmissibilidade. Restrição indevida à liberdade de empresa ou de profissão (RE 374981/RS). Relator: Min. Celso de Mello, 28 de março de 2005. **Informativo STF**, Brasília, DF, n. 381, 1º abr. 2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo381.htm>. Acesso em: 26 mar. 2021.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. 1.

HABERMAS, Jürgen. **A ética da discussão e a questão da verdade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Agravo de Instrumento 5447014-89.2020.8.13.0000/MG**. Agravo de instrumento – Exceção pré-executividade – Imunidade tributária – IPTU – Templos religiosos – Taxas e contribuições – Não abrangência – Recurso parcialmente provido. [...]. 19ª Câmara Cível. Relator: Leite Praça, 19 de novembro de 2020. Disponível em: <https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1131264708/agravo-de-instrumento-cv-ai-10000205447006001-mg>. Acesso em: 28 mar. 2021.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015.
- NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SANTOS, Gustavo Ferreira. Excesso de poder no exercício da função legislativa. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, a. 35, n. 140, p. 283-294, out./dez. 1998. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/443>. Acesso em: 28 mar. 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SIQUEIRA, Natércia Sampaio; SILVA, José Diego Martins de Oliveira e. A dignidade da pessoa humana como fundamento axiológico da teoria tributária do mínimo existencial. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DO DIREITO DA LUSOFONIA, 6., 2019, Fortaleza. **Anais** [...]. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2019. Disponível em: <https://www.unifor.br/web/pos-graduacao/lusofonia/anais>. Acesso em: 28 mar. 2021.
- TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017. v. 1.
- TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO (6. Turma). **Apelação Cível 0012051-08.2010.4.03.6100/SP**. Processual civil. Agravo interno. Art. 1.021, CPC. Apelação em mandado de segurança. IRPJ e CSLL. Correção monetária dos prejuízos fiscais. Vedação. Lei nº 9.245/95. Agravo interno desprovido. [...]. Relatora: Desa. Federal Diva Malerbi, 22 de agosto de 2019. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/750191051/apelacao-civel-apciv-120510820104036100-sp>. Acesso em: 28 mar. 2021.
- TRUFFI, Renan. A pedido de Bolsonaro, Congresso derruba veto e permite perdão de R\$ 1,4 bi em dívidas de igrejas. **Valor Econômico**, Brasília, DF, 17 mar. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2021/03/17/em-aceno-a-evangelicos-governo-avalia-perdoar-r-14-bi-em-dividas-de-igrejas.ghtml>. Acesso em: 26 mar. 2021.