

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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 - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

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

Relações Internacionais para o Continente Americano:

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

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

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

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

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

A LIBERDADE DE CRENÇA DEPENDE DE IMPOSTOS: SOBRE A FALÁCIA DA IMUNIDADE COMO FUNDAMENTO DA LIBERDADE DE CRENÇA

FREEDOM OF BELIEF DEPENDS ON TAXES: ON THE FALLACY OF IMMUNITY AS A FOUNDATION FOR FREEDOM OF BELIEF

Roney Carlos De Carvalho

Resumo

A ideia da tributação é tão remota quanto a própria ideia de Estado. Charles Adams aponta que os impostos despontam como um dos principais motores da história. Mais que deuses ou grandiosidade de homens singularmente considerados. 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. 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. Pretensamente as imunidades tributárias apresentam como fundamento a sua utilidade para realização dos direitos fundamentais que lhes são conexos. Assim, para o que nos interessa mais proximamente, a liberdade de crença é realizada a partir da imunidade tributária dos templos. Descordamos desta premissa e consideramos que a imunidade é contingencial para a realização da liberdade de crença que restaria melhor protegida pelo fortalecimento do estado laico e pela correspondente observância do princípio da capacidade contributiva. Quanto ao método utilizamos o dedutivo para a partir da análise dos textos constitucional e legal, bem como estudos doutrinários acerca da temática, desenvolver a presente pesquisa.

Palavras-chave: Imunidade, Templos, Liberdade, Capacidade contributiva, Estado laico

Abstract/Resumen/Résumé

The idea of taxation is as remote as the idea of the State itself. Charles Adams points out that taxes emerge as one of the main drivers of history. More than gods or the grandeur of singularly considered men. In turn, following the history of tax imposition, we find the development of tax exemption mechanisms, which could be reduced, without risk of error, in the formula for maintaining or creating privileges for the dominant classes. Tax immunities fall within the constitutional field through the activity of a congress elected for the primary purpose of drafting a constitutional text for the nation. Tax immunities are supposed to be based on their usefulness for realizing the fundamental rights associated with them. Thus, for what interests us more closely, freedom of belief is achieved through the tax immunity of temples. We disagree with this premise and consider that immunity is contingent on the realization of freedom of belief that would be better protected by the strengthening of the secular state and the corresponding observance of the principle of contributory capacity. As

for the method, we used the deductive method to develop the present research, based on the analysis of constitutional and legal texts, as well as doctrinal studies on the subject.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Immunity, Church, Freedom, Contributive capacity, Secular state

INTRODUÇÃO

A ideia da tributação é tão remota quanto a própria ideia de Estado. Charles Adams aponta que os impostos despontam como um dos principais motores da história. Mais que deuses ou grandiosidade de homens singularmente considerados. 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 Francesa”.

Modernamente, a imunidade, a regra de exoneração por excelência, não apresenta como fundamento expreso 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 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.

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.

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 pesquisa que traduza a essência e a disciplina normativa da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

1 ENTRE O SAGRADO E O PROFANO: LAICIDADE E LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL

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 ressalte-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.

Márcio Morais (2011, p. 226) destaca a senilidade das religiões na história humana, porém, ressalta que a vivência religiosa humana nem sempre foi acompanhada da necessária liberdade religiosa:

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 geração.

Roque Antônio Carraza (2015, p. 66) leciona o que entende por confissão religiosa como “uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo

fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade”.

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.

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

Se 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 religião. Decerto que desde 1890, 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 (2015, p. 1089) destaca a falta de neutralidade observável na nossa Constituição de 1988 relembrando a expressão “sob a proteção de Deus” inserta no preâmbulo. 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.

ato 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 Igreja.

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 cidadãos¹”. 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 cidadão².

Vale lembrar que quando tivemos religião oficial, às 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.

Art. 276. Celebrar em casa, ou edifício, que tenha alguma forma 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 forma exterior; e de multa de dois 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.

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.

Inaugura-se tradição que se seguirá em todas as constituições da República, com algumas alterações pontuais 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, mantêm 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. Agora a liberdade de crença reside no art. 5º, inciso VI.

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

¹ SOTTOMAIOR, Daniel. **O estado laico**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2014, p. 15.

² 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.

aos particulares, o necessário respeito as 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 as 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 as 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 a 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 embarçar-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, embarçar-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 açoitado pelos governantes brasileiros, que com frequência dependem ou se aliam a lideranças religiosas. Exemplo recorrente são os encontros de presidentes e governadores com lideranças evangélicas em busca de apoio para aprovação da reforma da previdência.

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.

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 (2001):

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 dias³.

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.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA NÃO É CONDIÇÃO NECESSÁRIA PARA A LIBERDADE DE CRENÇA

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.

A imunidade estabelece-se em função de considerações extrajurídicas. Considerando justamente o *telos* informador das normas imunizantes, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (1999, p. 47) , ao discorrer sobre a natureza jurídica da imunidade, aponta que:

³ 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.

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 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 sociedade⁴.

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 (2017, p. 226) 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 protegido⁵”.

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 das leis orçamentárias como defenderemos no capítulo IV deste trabalho.

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, 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.

⁴ 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.

⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 226.

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, (2000, p. 131) 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.⁶

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, 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.

⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p.131.

Neste intervalo, entre 1891 e 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 se inova no ordenamento jurídico brasileiro com a introdução da imunidade dos templos de qualquer culto. 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. Todas as 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.

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.

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.

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. Decorrencia natural da adoção de um Estado Laico é justamente 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.

Alega-se que 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?

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 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.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto à primeira vista apresenta-se relacionada com o princípio da liberdade de crença insculpido no art. 5º, VI da Constituição da República Federativa do Brasil

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 havia outras escolhas à sua disposição. 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 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:

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.

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 exaustivamente: capacidade contributiva, vedação de tratamento diferenciado e vedação do confisco.

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 religiosa expressamente.

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 (2020, p. 41) 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”⁷.

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.

⁷ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 41.

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 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.

CONCLUSÕES

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

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.

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.

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. Corroboramos 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.

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. 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.

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.

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.

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.

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.

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

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

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.

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

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

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.

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

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.

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

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.

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