

FACULDADES EST

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM TEOLOGIA

KÁREN FERNANDES MARTINS COSTA

O ESTADO LAICO E TEÍSTA

UMA ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE TEMPLOS RELIGIOSOS

São Leopoldo

2015

KÁREN FERNANDES MARTINS COSTA

O ESTADO LAICO E TEÍSTA
UMA ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE TEMPLOS RELIGIOSOS

Trabalho Final de
Mestrado Profissional
Para obtenção do grau de
Mestre em Teologia
Faculdades EST
Programa de Pós-Graduação.
Linha de Pesquisa: Ética e Gestão

Orientador: Rudolf von Sinner

São Leopoldo

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

C837e Costa, Káren Fernandes Martins

O estado laico e teísta: uma análise sobre a tributação de templos religiosos / Káren Fernandes Martins Costa ; orientador Rudolf von Sinner. – São Leopoldo : EST/PPG, 2015.

57 p. : il. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Faculdades EST. Programa de Pós-Graduação. Mestrado em Teologia. São Leopoldo, 2015.

1. Igreja e estado – Brasil. 2. Patrimônio da Igreja. 3. Isenção tributária. I. Sinner, Rudolf Eduard von. II. Título.

Ficha elaborada pela Biblioteca da EST

KÁREN FERNANDES MARTINS COSTA

O ESTADO LAICO E TEÍSTA
UMA ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE TEMPLOS RELIGIOSOS

Trabalho Final de
Mestrado Profissional
Para obtenção do grau de
Mestre em Teologia
Faculdades EST
Programa de Pós-Graduação.
Linha de Pesquisa: Ética e Gestão

Data:

Rudolf von Sinner – Doutor em Teologia – Faculdades EST

Afrânio Patrocínio de Andrade – Doutor em Ciências da Religião e em Direito –
Faculdades EST

*Dedico este estudo:
a Deus;
ao meu esposo Magnus Carlo;
a minha princesinha Hadassa;
aos meus pais, Maria Martins e Amador Martins;
a minha irmã Bianca Martins.*

Meus sinceros agradecimentos...

...a Deus, pela sua infinita graça e bondade, por acreditar nos meus sonhos.
Por ter sido minha força e capacidade nos momentos difíceis. Por tudo o que
tem feito por mim, em mim e através de mim.

...ao meu esposo Magnus Carlo, por ser este grande homem e acreditar no
meu sucesso.

... a minha princesinha Hadassa por dar-me um motivo por quem viver.

...aos meus pais Maria e Amador Martins, bem como a minha irmã, por todo
amor, apoio, compreensão e investimento. Sinto-me ainda mais agraciada por
Deus em tê-los em minha vida.

“πόδοτε οὖν τὰ Καίσαρος Καίσαρι καὶ τὰ τοῦ Θεοῦ τῷ Θεῷ”.
Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus. (Mateus 22:21).

RESUMO

O trabalho em epígrafe é um estudo sobre os aspectos gerais do Estado laico no Brasil, sob a ótica da Constituição Federal de 1988, com uma abordagem pontual acerca da tributação dos templos religiosos e seus reflexos, bem como a imunidade e eventuais isenções que possam recair sobre a sua receita e patrimônio. No primeiro capítulo é abordado o histórico da laicidade no Estado Brasileiro por meio de apertadas sínteses do trajeto da laicidade nas Constituições existentes no Brasil. No segundo capítulo, são explanados os princípios tributários e isenções e imunidades, as quais são refletidas diretamente sobre templos religiosos como um incentivo fiscal oferecido pelo Estado laico. No último capítulo são conceituados templos religiosos e considerados motivos para imunidade e isenção que incidem sobre eles. Portanto, este estudo investiga os aspectos do Estado Brasileiro definido como Laico e Teísta conforme explanado na Constituição Federal de 1988, e suas implicações históricas na sociedade contemporânea. Como consequência lógica, aponta o paralelo entre a liberdade religiosa, a laicidade e os incentivos fiscais para Templos Religiosos, para que, ao cabo deste estudo, se conclua as especificidades da laicidade no Estado Brasileiro, como um país laico *sui generis*.

Palavras-chave: Estado laico. Templos religiosos. Imunidade e Isenção Tributárias.

ABSTRACT

The referred work is a study of the general aspects of secularism in the Brazilian State, from the perspective of the Brazilian Federal Constitution of 1988, with a main approach on the taxation of religious temples and its effects, as well as immunity and possible exemptions over their income and assets. The first chapter addresses the background history of secularism in the Brazilian State through a synthesis of the path of secularism in the existing constitutions in Brazil. The second chapter explores the tax principles and exemptions and immunities, which are directly reflected on religious temples as a tax incentive offered by the secular state. The last chapter conceptualizes the religious temples and considers the reasons for immunity and exemption levied on them. Therefore, this study investigates the aspects of Brazilian State defined as Secular and as Theistic, according to what is explained in the 1988 Federal Constitution and its historical implications in the contemporary society. As a logical consequence, it points out the relationship between religious freedom, secularism and tax incentives for Religious Temples so that, at the end of this study, it is possible to conclude the specifics of secularism in the Brazilian State, as a secular country *sui generis*.

KEY WORDS:

Secular State; Religious temples; Immunity and Tax Exemption.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A LAICIDADE NO ESTADO BRASILEIRO	15
1.1 Conceitos de laicidade	15
1.2 Histórico da laicidade nas Constituições Brasileiras	17
1.3 A laicidade na Constituição de 1988 – Constituição Cidadã	19
1.4 O Estado Laico e Teísta	20
2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	25
2.1 Princípios dos Direito Tributário	25
2.1.1 <i>Legalidade Tributária (art. 150, inciso I, da CF)</i>	26
2.1.2 <i>Anterioridade Tributária (art. 150, inciso III, alíneas b e c, da CF)</i>	26
2.1.3 <i>Isonomia Tributária (art. 150, inciso II, da CF)</i>	27
2.1.4 <i>Irretroatividade Tributária (art. 150, inciso III, alínea a, da CF)</i>	27
2.1.5 <i>Vedação ao Confisco (art. 150, inciso IV, da CF)</i>	28
2.1.6 <i>Uniformidade geográfica (art. 151, inciso I, da CF)</i>	28
2.2 Imunidade e Isenção	28
2.2.1 <i>Imunidade Tributária</i>	29
2.2.2 <i>Isenção Tributária</i>	35
2.3 Apontamentos sobre questões atuais	37
2.3.1 <i>Adin proposta pela OAB contra Lei 12.101/09</i>	37
2.3.2 <i>Incidência do ICMS sobre a venda de mercadoria de entidades imunes</i>	38
3 TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL	39
3.1 O porquê dos incentivos fiscais para Templos Religiosos	39
3.2 Conceito de Templo e Culto e reflexos na tributação	41
3.2.1 <i>Teoria Clássico-restritiva</i>	422
3.2.2 <i>Teoria Clássico-liberal</i>	43
3.2.3 <i>Teoria Moderna</i>	433
3.2.4 <i>Patrimônio, renda e serviços- teorias</i>	455
3.3 Imunidade de Impostos	46
3.4 Imunidade de lojas maçônicas	49
3.5 Medida Provisória 668/2015 – Aumento da isenção para Igrejas	49
CONCLUSÃO	522
BIBLIOGRAFIA	55

INTRODUÇÃO

Desde que houve Igreja e Estado sempre foi costumeira a dúvida sobre os impostos que seriam devidos ao Estado Soberano em detrimentos dos bens deixados para a Igreja, nos casos de contextos católicos. Com o passar dos anos, os ideais liberais ocasionaram a separação entre o Estado e a Igreja, no entanto, ainda era interessante ao Estado proteger a fé e a religião dos cidadãos, obviamente, porque mantinha interesses nesse sentido, os quais serão abordados no decorrer deste estudo, mantendo privilégios para os Templos. Neste aspecto, malgrado o Estado Brasileiro ser laico, não deixou de ser teísta. O contexto histórico vivenciado pelo Brasil traz consigo uma grande carga de tradições católicas que ainda hoje são utilizadas em ambientes públicos, tais como imagens e crucifixos, os quais têm sido objeto de inúmeros debates.

A Constituição Federal de 1891 foi a primeira a assegurar a separação entre a Igreja e o Estado. O contexto histórico que desencadeou a constituinte de 1891 foi marcado por inúmeras transformações políticas. O antigo regime monárquico vivido durante toda colonização brasileira trouxe consigo toda bagagem do catolicismo português para a colônia recém-descoberta. Após a Independência foi promulgada a Constituição de 1824, pelo imperador Dom Pedro I, permanecendo, portanto, num regime monárquico. No entanto, com o Brasil República, as mudanças foram patentes, portanto, a Constituição de 1891, promulgada nesta época, trouxe ao Brasil uma nova personalidade.

Nesta nova roupagem, inspirada na Constituição Estadunidense, houve a separação entre a Igreja e o Estado Brasileiro, sendo abolido o padroado. Deste modo, as eleições não ocorreriam mais dentro das igrejas e o governo não poderia mais interferir na escolha dos cargos eclesiásticos. O catolicismo deixou de ser a religião oficial do país, assim sendo, os registros civis passaram para o Estado e os cemitérios se tornaram públicos. Evidente, portanto, que o Estado Brasileiro optou pela liberdade religiosa para desprender-se das tradições políticas deixadas pela monarquia portuguesa e caminhou rumo à democracia inspirada na política Estadunidense.

É certo que a partir da Constituição Federal de 1891 o Estado Soberano brasileiro foi considerado como sendo “laico”, portanto, não adotou qualquer religião

como sendo oficial do país. O que salta aos olhos é que o legislador constituinte, ainda em 1891, forçou ao povo brasileiro uma cultura ainda não existente no Brasil, uma vez que a população era majoritariamente católica. Não se pode deixar de ressaltar que a laicidade trouxe ao Brasil influências positivas, como já citado em outros tópicos, visto que a Igreja Católica dominava até mesmo os sepultamentos antes da separação do Estado Brasileiro e a Igreja Católica Romana. Deflui de maneira indubitável que o Estado laico deve manter, de igual sorte, a liberdade religiosa de seu povo, no entanto, o grande questionamento é o liame subjetivo que divide o Estado Laico e Democrático de Direito das interferências religiosas, ou mesmo os limites de interferência Estatal nos costumes religiosos de seu povo.

Portanto, esta pesquisa está fundamentada na motivação de um povo que se tornou um Estado Democrático de Direito, em consubstanciar as suas vontades em uma Constituição que será a norma máxima que regulará as suas condutas e modo de viver em sociedade. O desejo em pesquisar a fundo as finalidades da laicidade do Estado Brasileiro, sucintamente elencado na Constituição de 1988, está encharcado no coração de todo jurista cristão que tem sempre os olhos voltados para o Estado e a Igreja.

É cediço que o Estado Brasileiro é laico, posto que o Constituinte assim o estabeleceu. Apesar de não constar expressamente o termo “laico”, pela inteligência do art. 19, inciso I, da Constituição Federal de 1988, se pode concluir pacificamente que o princípio da laicidade é amparado pela Constituição Cidadã. No instante em que o legislador veda qualquer ente federativo de estabelecer uma religião oficial, ou mesmo de perseguir qualquer religião que seja, o princípio da laicidade está ali embutido, ainda que não seja expresso sob este termo:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.¹

Não obstante, verifica-se que o preâmbulo da Constituição de 1988 faz referência ao nome de Deus, bem como são comuns outros artefatos, tais como

¹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil: subchefia para assuntos jurídicos. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm/>. Acesso em: 27 de mai. 2015.

cédulas de dinheiro que circulam no país nas quais consta “Deus seja louvado”, inovação da era FHC (Fernando Henrique Cardoso) e crucifixos em locais públicos, os referenciam o nome de Deus ou a religião católica. Neste mesmo norte, a Constituição da República Federativa de 1988 assegura regalias aos Templos Religiosos, tais como a imunidade no que tange a seus impostos e outros tributos. Assim, a tributação dos Templos Religiosos também é favorecida pelo Estado Soberano e laico brasileiro, sendo certo que este sempre foi um assunto conturbado na doutrina e jurisprudência.

Neste contexto surgiram as imunidades constitucionais para os Templos Religiosos na tentativa do Estado em promover a assistência social, o trabalho filantrópico de iniciativa particular e a fé de seu povo. Talvez pareça soar discrepante a laicidade contida no art. 19, I, da Constituição, com os incentivos fiscais oferecidos às Igrejas, no entanto, no próprio texto do artigo referenciado, o legislador ressalvou a “colaboração de interesse público”. O Estado reconhece a grande importância que as Instituições de caridade e as Igrejas exercem sobre a sociedade, ajudando na recuperação do indivíduo, profissionalização de crianças, jovens e adultos, resgatando usuários de drogas, dirimindo a desigualdade social, entre tantas outras atividades. Portanto, as Igrejas exercem um trabalho social muito importante ao lado do Estado.

Insta salientar que existem diversos países que oferecem privilégios às igrejas. No caso da Alemanha, o Estado arrecada o imposto eclesiástico e repassa para as igrejas, as quais são remuneradas por este serviço. Em que pese à imunidade constitucional conferida aos Templos Religiosos, à dificuldade de interpretação da Lei Tributária, bem como a grande divergência entre doutrinadores e a vasta jurisprudência, dificultam os administradores dos Templos Religiosos de compreenderem suas obrigações tributárias em face do Estado. Desde modo, muitas instituições têm funcionado à margem da legalidade, podendo acarretar problemas jurídicos de valores que, talvez, não possam suportar.

Este estudo tem por escopo esclarecer, de forma cristalina, as especificações tributárias brasileiras acerca dos Templos Religiosos, a fim de evidenciar os direitos e obrigações de seus membros diretores, trazendo uma ampla explanação sobre as imunidades, conceitos de associação, templo e culto, as dificuldades encontradas em sua administração, bem como os temas atuais

relevantes para clarear, de forma concisa, a respeito da tributação dos templos religiosos.

Por ser tema não pacífico em toda a história da humanidade, o Estado Laico deve ser analisado, pois reflete as constantes mudanças sociais de um determinado Estado. Portanto, investigar o Estado Laico e Teísta em face da Constituição Federal de 1988 é imprescindível para esta formação de um convencimento a respeito de como o Brasil se posiciona atualmente a respeito desses temas.

1 A LAICIDADE NO ESTADO BRASILEIRO

É incontestável a importância da laicidade em um Estado não mais governado politicamente pelo monarca ou imperador, mas pela soberania de seu povo. Assim, a busca pela democratização do Brasil trouxe, aos poucos, liberdades para a administração política do Estado e, também, liberdades para as religiões, inclusive para a católica que vivenciou um crescimento impar conduzido pelo Cardeal e Arcebispo do Rio de Janeiro, D. Sebastião Leme. Segundo Roberto Blancarte:

Um regime social de convivência, cujas instituições políticas estão legitimadas principalmente pela soberania popular e já não mais por elementos religiosos. É dizer, há um momento na história do Ocidente que o poder político deixa de ser legitimado pelo sagrado, e a soberania já não reside em uma pessoa (o monarca). (...) As monarquias deixam de ser absolutas e passam a ser constitucionais. (...) Os reis passam a serem figuras decorativas ou desaparecem e, em seu lugar, a soberania passa ao povo. Essa é a razão pela qual a democracia representativa e a laicidade estão intrinsecamente ligadas.²

É comum se ouvir em incontáveis discursos, dos mais letrados aos mais leigos, que o “Estado Brasileiro é laico” e por isso não se deveria acontecer (ou deveria) determinado fato em uma das esferas dos três poderes estatais. No entanto, estes discursos carecem de fundamentação jurídica, ou mesmo histórica, para que se compreenda a dimensão da chamada “laicidade” no Estado Brasileiro.

1.1 Conceitos de laicidade

O termo laicidade, etimologicamente, advém do grego *laikós*, e significa “do povo (*laós*)”. Este termo diferenciava as pessoas consagradas para um cargo eclesiástico daquelas que não exerciam o ministério. Segundo o jurista Fernando Capez, o “Estado laico não é Estado sem fé, ateu ou que se antepõe a símbolos de convicções religiosas, mas tão somente Estado não confessional, sem religião oficial ou obrigatória”.³

² BLANCARTE, Roberto; LOREA, Roberta Arriada (Orgs.). *Em defesa das liberdades laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 19.

³ CONJUR. *Laicidade não significa hostilidade da fé*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009set-01/nao-religiao-oficial-nao-significa-hostil-crencas>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

Segundo Roberto Blancarte, “a laicidade pode ser definida como “um regime social de convivência, cujas instituições políticas estão legitimadas principalmente pela soberania popular e [já] não por elementos religiosos”.⁴ Em um primeiro momento, cumpre destacar alguns aspectos históricos da laicidade nas Constituições que antecederam a Constituição de 1988, chamada de Constituição Cidadã.

Para Norberto Bobbio, “o espírito laico não é em si mesmo uma nova cultura, mas sim uma condição para a convivência de todas as possíveis culturas. A laicidade expressa antes um método, um conteúdo”.⁵

A laicidade deixou de ser apenas um princípio do direito eclesiástico e passou ao patamar de norma constitucional com qualidade de cláusula pétrea. Marco Huago⁶ ressalta que “a laicidade, no entanto, antes de ser um princípio exclusivo do Direito da Religião, é um autêntico princípio constitucional que transcende tal ramo do direito e se projeta sobre todo o sistema jurídico”.

No entanto, antes de ganhar este patamar privilegiado na Constituição Brasileira, o princípio da laicidade sofreu grandes críticas pelo clero católico. O Concílio Vaticano II estereotipou a laicidade enquanto “separação Igreja-Estado” como sinônimo de um “Estado ateu”.⁷ Marco Huago lembra que para a Igreja Romana, “não poderia existir um Estado católico que ao mesmo tempo reconhecesse a laicidade ou a liberdade religiosa dos não-católicos”.⁸

Desde então, o princípio da laicidade tem ganhado força nos governos das nações abertas e democráticas, se espalhando por todos os ramos do direito.

O princípio de laicidade apresenta esta generalidade, pois não somente se constitui de um princípio específico do convencionalmente chamado Direito Eclesiástico do Estado (...) mas sim que principalmente um princípio constitutivo do Estado de Direito moderno que se projeta sobre todos os ramos do Direito e todas as políticas públicas do Estado.⁹

⁴ BLANCARTE; LOREA, 2008, p. 30.

⁵ CONJUR. *Franceses lutam por Estado laico*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2009-dez26/franceses-lutam-estado-laico-nao-exigencia-uso-veu-islamico> >. Acesso em: 10 maio 2015.

⁶ HUACO, Marco. A laicidade como princípio constitucional do Estado de Direito. In: LOREA, Roberto Arriada (Org). *Em defesa das Liberdades Laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 40

⁷ HUACO, 2008, p. 49.

⁸ HUACO, 2008, p. 50.

⁹ HUACO, 2008, p. 40.

É relevante analisar a trajetória da laicidade nas diversas constituições brasileiras.

1.2 Histórico da laicidade nas Constituições Brasileiras

A primeira Constituição Brasileira foi outorgada em 25 de março de 1824 e estabelecia que a religião oficial do Império continuaria sendo a Católica Romana. Portanto, apenas a Igreja Católica Romana tinha liberdade de se manifestar publicamente.

Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fôrma alguma exterior do Templo. (ortográfica conforme original).

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brazileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

V. Ninguem póde ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não offenda a Moral Publica.¹⁰

Pela inteligência dos artigos 179, inciso V, e artigo 5º, da referida Constituição, verifica-se que havia uma certa liberdade de religião, condicionada ao governo Católico que censurava qualquer manifestação pública de outra “seita”.

Nascido em 5 de novembro de 1849, já aos vinte e sete anos de idade, Rui Barbosa sustenta a bandeira da liberdade religiosa em três frentes: nas colunas do Diário da Bahia, na tribuna dos comícios e na extensa Introdução de O Papa e o Concílio.¹¹

Na sua campanha pela liberdade religiosa (e não contra a Igreja Católica), o escritor, político e jornalista Rui Barbosa sustentava a necessidade, socialmente sentida, da separação entre a Igreja e o Estado, separação que o Governo Provisório da República veio de fato a tornar efetiva em 1890, por decreto (lei) de inspiração de Rui, então ministro.¹²

Já com a Constituição Republicana, de 1891, foi reconhecido em seu artigo 72, parágrafo 3º, a liberdade religiosa, segundo o qual “todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.”¹³

¹⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1924. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 05 abr. 2014.

¹¹ GALDINO, Elza. *Estado sem Deus*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006. p. 25.

¹² GALDINO, 2006, p. 26.

¹³ BRASIL. Constituição Federal de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

Deste modo, não apenas havia liberdade fé, mas também de culto público. Neste mesmo norte, os cemitérios passaram a ter caráter secular, o ensino ministrado nas escolas passou a ser leigo, e nenhum culto ou Igreja poderia gozar de subvenção oficial. Segue abaixo o decreto 119-A,¹⁴ de Marechal Deodoro da Fonseca, que impede ao Estado de adotar uma religião oficial, permite o culto público das demais religiões e extingue o padroado.

DECRETO Nº 119-A, DE 7 DE JANEIRO DE 1890.

Art. 1º E' prohibido à autoridade federal, assim como á dos Estados federados, expedir leis, regulamentos, ou actos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e crear differenças entre os habitantes do paiz, ou nos serviços sustentados à custa do orçamento, por motivo de crenças, ou opiniões philosophicas ou religiosas.

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

Art. 3º A liberdade aqui instituida abrange não só os individuos nos actos individuaes, sinão tambem as igrejas, associações e institutos em que se acharem agremiados; cabendo a todos o pleno direito de se constituirem e viverem collectivamente, segundo o seu credo e a sua disciplina, sem intervenção do poder publico.

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

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

As Constituições de 1934 e 1937, na era Vargas, mantiveram as conquistas anteriores acerca da liberdade religiosa. Não obstante, a redemocratização tornou a liberdade religiosa ainda mais forte na Constituição de 1946.

[...] o escritor Jorge Amado, então deputado federal pelo Partido Comunista Brasileiro (PCB) de São Paulo, já tratava da liberdade religiosa. Ateu, Jorge sensibilizou-se com a situação dos cultos africanos, cujos integrantes eram perseguidos e sofriam violência, e também com uma cena que presenciou no Ceará, quando protestantes foram saqueados por fanáticos que ostentavam uma cruz. Propôs, então, uma emenda sobre a liberdade religiosa e saiu em busca de assinaturas necessárias à sua aprovação.¹⁵

Em 1967, o poder Constituinte, novamente evocado, manteve as garantias quanto à liberdade religiosa.

¹⁴ BRASIL. Decreto 119-A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

¹⁵ GALDINO, 2006, p. 24.

1.3 A laicidade na Constituição de 1988 – Constituição Cidadã

Em 1988 foi promulgada a Constituição Cidadã, cujas marcas foram inspiradas na Revolução Francesa, no lema “Igualdade, Fraternidade e Liberdade”, consagrou a laicidade do Estado Brasileiro, a liberdade de culto e religião, bem como ofereceu benefícios e incentivos às Igrejas e templos religiosos, em seus artigos 150 e seguintes, os quais serão objetos desse estudo.

Conforme se depreende no art. 3º, inciso XVII, a Constituição Cidadã estabelece que “é plena a liberdade de associação pra fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”. Corroborado com o artigo 5º, inciso VI o qual estabelece que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença”, e o inciso XLI, o qual determina que “a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”.

Deste modo, é cristalino que a vontade do Constituinte de 1988 era estabelecer um Estado laico, com liberdade religiosa para todas as crenças. No entanto, pairam dúvidas se a população brasileira estava preparada para receber esse Estado laico. Tanto que ainda é possível se observar interferências religiosas no Estado Soberano, desde a elaboração de leis até o uso de símbolos religiosos. As interferências da religião católica ainda estão presentes no Estado Brasileiro, pode-se observar em crucifixos em locais públicos e feriados religiosos propriamente católicos, um exemplo clássico é o feriado nacional de 12 de outubro, como culto a então dita “padroeira oficial do país”.

O preâmbulo da Constituição de 1988 evoca a “proteção de Deus” para todo o texto Constitucional, o que novamente leva a crer que a vontade do Constituinte não era apenas de um estado “laico”, de liberdade religiosa para todas as crenças, mas também e, antes de tudo, um Estado Teísta, com uma fé, ainda que num deus não especificado.

Segundo o procurador Scherkerkewitz:

O constituinte reconheceu o caráter inegavelmente benéfico da existência de todas as religiões para a sociedade, seja em virtude da pregação para o fortalecimento da família, estipulação de princípios morais e éticos que acabam por aperfeiçoar os indivíduos, o estímulo à caridade, ou

simplesmente pelas obras sociais benevolentes praticadas pelas próprias instituições.¹⁶

Segundo Pinto Ferreira, “o preâmbulo é parte integrante da Constituição e tem a sua significação política, como uma reprodução altamente clara do conteúdo da Constituição em forma popular”.¹⁷ Neste sentido, Wolgran Junqueira Ferreira esclarece:

[...] não obstante a separação do Estado da Igreja, os representantes do povo acreditam em Deus e fizeram constar na constituição a Divindade, de quem invocam a proteção. [...] Não se trata, obviamente, de declaração confessional, mas sim de crença na existência de Divindade superior.¹⁸

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que o preâmbulo da Constituição não tem força normativa, portanto, não é obrigatória nas Constituições Estaduais. Não obstante, é importante frisar que o Supremo Tribunal Federal não deveria legislar, posto que é poder judiciário e não representa a vontade do povo. Já o poder legislativo representa a vontade do povo, e este poder, quando da Constituinte, manifestou-se por, antes de tudo, evocar a proteção de Deus, como um Estado Teísta, representando, também, a fé do povo que lhes deu esse poder. Deste modo, ainda que o STF decida que o preâmbulo não tem poder normativo, por ser manifestação do legislativo (representantes do povo), ainda sim manifesta que o Estado político brasileiro é teísta.

Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa.”¹⁹

Neste sentido, Nobrega²⁰ salienta: “Decompostos os fundamentos e razões das posições doutrinárias *sus*o expostas, pode-se assentar que o preâmbulo integra o texto constitucional e suas disposições possuem um valor jurídico, é certo que indireto, mas verdadeiro valor jurídico”. Já a tendência de outros, como Alexandre de Moraes²¹, é de considerar o passo não ter valor jurídico autônomo, porém ser um

¹⁶ SCHERKERKEWITZ apud GALDINO, 2006, p. 77.

¹⁷ GALDINO, 2006, p. 79.

¹⁸ FERREIRA apud GALDINO, 2006, p. 80.

¹⁹ ADI 2.076, rel. min. Carlos Velloso, julgamento em 15-8-2002, Plenário, DJ de 8-8-2003.

²⁰ NÓBREGA, Francisco Adalberto. *Deus e constituição: a tradição brasileira*. Petrópolis: Vozes, 1998. p. 57..

²¹ *Ibid.*, p. 54s.

elemento de interpretação e integração. Neste sentido, o Dep. Daso Coimbra²² afirma: “Nós, o povo brasileiro, o conhecemos e não o recusamos. Por isto não dispensamos sua proteção, sempre invocada na tradição constitucional e legislativa do País” (sic).

Portanto, malgrado o Brasil ser um país laico, não deixou de ser teísta, posto que existem fortes indícios na própria Constituição Cidadã que apontam essa vontade do Constituinte em externar a sua crença em uma Divindade superior, tanto que oferece incentivos para promover a fé de seu povo.

1.4 O Estado Laico e Teísta

Conforme a argumentação acima mencionada, o Brasil é um Estado cuja norma máxima e soberana estabelece a laicidade, ou seja, a não interferência religiosa nos assuntos de Estado, e, também, a igualdade e liberdade de fé para o seu povo. No entanto, observa-se que o Constituinte incluiu conceitos importantes no bojo do texto constitucional, o que evidencia, pela interpretação teleológica, que sua vontade era preservar a fé de seu povo. O grande questionamento é se poderiam coexistir, dentro de um mesmo Estado, dois conceitos que, *a priori*, soam tão antagônicos. Roberto Blancarte ensina que a laicidade é um processo que, aos poucos, é aprimorado com a democratização, vejamos:

A laicidade (...) é mais um processo do que uma forma fixa ou acabada em forma definitiva. Da mesma maneira que não se pode afirmar a existência de uma sociedade absolutamente democrática, tampouco existe na realidade um sistema político que seja totalmente e definitivamente laico.²³

Segundo o procurador do Estado de São Paulo, Scherkerkewitz, “o Brasil é um país secular, com separação quase que total entre Estado e Religião – não impede que tenhamos em nossa Constituição algumas referências ao modo como deve ser conduzido o Brasil no campo religioso”.²⁴ Neste sentido, seria justificável que o legislador Constituinte oferecesse incentivos fiscais para a sobrevivência dos Templos religiosos, para a manutenção de suas atividades.

²² Apud NÓBREGA, 1998, p. 34.

²³ BLANCARTE; LOREA, 2008, p. 20.

²⁴ SCHERKERKEWITZ apud GALDINO, 2006, p. 77.

Roberto Blancarte salienta que a laicidade não é apenas a separação clichê “Estado-Igreja”, já que existem Estados que não são expressamente laicos, cujas normas são desvinculadas de suas Igrejas. Aponta países como a Noruega e Dinamarca que possuem a religião luterana como oficial, mas possuem o seu político desvinculados da Igreja. Pondera que existem países expressamente laicos que, por outro lado, ainda são influenciados pela religião dominante na nação.

Definir a laicidade como um processo de transição entre formas de legitimidade sagradas e formas democráticas ou baseadas na vontade popular, permite-nos também compreender que esta (a laicidade) não é necessariamente o mesmo que a separação Estado-Igreja. De fato, existem muitos Estados que não são formalmente laicos, mas estabelecem políticas públicas alheias à normativa doutrinária das Igrejas e sustentam mais sua legitimidade na soberania popular do que em qualquer forma de consagração eclesial. Países como Dinamarca e Noruega, que têm Igrejas nacionais como a luterana (e cujos ministros de culto são considerados funcionários do Estado), são, sem dúvida, laicos na medida que suas formas de legitimação política são essencialmente democráticas e adotam políticas públicas alheias à moral da própria Igreja oficial. Existem autonomia do político frente ao religioso. (...) Podem existir países formalmente laicos, mas que no entanto ainda estejam condicionados pelo apoio político proveniente de uma ou mais Igrejas majoritárias do país. E, de forma contrária, existem países que não são formalmente laicos, mas que, na prática, por razões relacionadas a um histórico controle estatal sobre as Igrejas, não dependem da legitimidade proveniente das instituições religiosas.²⁵

Na medida em que o poder dominante da Igreja Católica diminui, o princípio da laicidade tem ganhado forças na América Latina, que já não é mais uma região de uma só religião. Conforme pondera Ari Pedro Oro, “o campo evangélico está crescendo a passos largos e recolhe hoje uma considerável fatia de identidades religiosas”.²⁶ Aponta que “a Guatemala, com 39% da população e Honduras, com 28,7%, despontam como sendo os países mais evangélicos do continente latino-americano”.²⁷

Rudolf von Sinner defende uma teologia pública e argumenta que a “teologia pública poderá ser e está sendo útil para uma discussão inovadora sobre o papel da teologia e das religiões no espaço público brasileiro”.²⁸ Forçoso concordar que a teologia, de fato, é e deve ser pública. O discurso teológico ético sempre foi público

²⁵ BLANCARTE; LOREA. 2008. p. 20.

²⁶ ORO, Ari Pedro. LOREA, Roberta Arriada (Orgs.). *Em defesa das liberdades laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 81.

²⁷ ORO; LOREA, 2008, p. 81.

²⁸ SINNER, Rudolf von. Teologia Pública no Brasil: um primeiro balanço. *Perspectiva Teológica*, Belo Horizonte, ano 44, n. 122, p. 11-28, jan./abr. 2012. p. 25.

e aberto a toda comunidade, a teologia cristã é genuinamente pública. Rudolf von Sinner destaca quatro elementos que fundamentam sua tese. Transcrevo em apertada síntese:

[...] A religião cristã é uma religião pública, no sentido de transmitir sua mensagem ao público mais amplo, interessar-se pelo bem estar não apenas dos seus membros, mas também daqueles que não fazem parte de uma igreja ou comunidade. [...] O fato de Jesus ter sido morto pelas autoridades públicas mostra como, de fato, sua mensagem foi ouvida é tida como risco à sociedade. [...] A primeira tese, portanto, é que o cristianismo é uma religião intrinsecamente pública.

[...] A mensagem de Jesus crucificado é tão forte precisamente porque venceu a morte pela morte, mostrando sua força pela fraqueza. [...] Foi ousado na humildade, humilde na ousadia. O segundo pressuposto é, portanto: Há, hoje, no Brasil um espaço público vibrante, uma sociedade civil forte, da qual também fazem parte as comunidades religiosas, que ali dão sua importante contribuição. Nenhuma instituição neste país tem tanta capilaridade como as igrejas. Gozam de ampla confiança da população. É um grande potencial, o que chama por grande responsabilidade.

A teologia no Brasil adquiriu maioria acadêmica. [...] A teologia, assim, se mostra confessional e ancorada na tradição, mas também, interdisciplinar, informada, crítica e autocrítica. [...] Aprendem a argumentar em vez de decretar, interagir em vez de polemizar, compreender em vez de ficar no preconceito. [...] Este é, portanto, o terceiro elemento: uma teologia pública se faz com propriedade científica.

A teologia no Brasil adquiriu notoriedade internacional. [...] Esta inserção internacional, este é o quarto pressuposto, nos honra, nos inspira e nos responsabiliza.²⁹

Entendo que a laicidade no Brasil possui um caráter *sui generis*, ou seja, o legislador Constituinte almejou muito mais uma ampla liberdade religiosa, do que um Estado absolutamente distante da religião. Conforme explica Rui Barbosa “a nossa lei constitucional não é antirreligiosa, nem irreligiosa”.³⁰ Na procura por manter uma política em harmonia com todas as religiões existentes, a Constituição de 1988 não só expressa o princípio da liberdade religiosa como, também, oferece incentivos fiscais aos templos eclesiásticos.

Estado laico é aquele que não mistura política e religião, de maneira a não possuir uma religião oficial e nem sofrer o influxo de determinada religião, ao revés, pugna a liberdade e o pluralismo de crença religiosa. Estado não-ateu é aquele que crê, tem fé numa entidade, força e/ou energia transcendental, onipotente, onipresente, onisciente e invisível responsável pela ordenação e coordenação do universo e dos seres e coisas existentes,

²⁹ SINNER, 2012, p. 25-28.

³⁰ SINNER, 2012, p. 13.

intitulada, em nossa cultura, de Deus, sem necessariamente vincular-se a uma religião.³¹

Marco Huaco ressalta que esses incentivos devem ser entendidos como a “predisposição do Estado a facilitar e promover as condições que fazem possível o ato da fé”.³² Destarte, a laicidade do Estado não é antagônica aos incentivos fiscais oferecidos pela Constituição de 1988 aos templos religiosos, ou mesmo à liberdade religiosa, pelo contrario, é importante para que se mantenha uma relação de amizade entre o poder político administrativo e a variedade de religiões.

³¹ BRASIL. Deus seja louvado: O Estado brasileiro é laico, mas não ateu. In: CONJUR. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/23794/deus-seja-louvado-o-estado-brasileiro-e-laico-mas-nao-ateu> >. Acesso em: 19 maio 2015.

³² HUACO, 2008, p. 62.

2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

2.1 Princípios dos Direito Tributário

Os princípios tributários são entendidos como limitações ao poder de tributar, ou seja, uma barreira que o constituinte impôs à invasão patrimonial do indivíduo por parte do Estado Soberano. As limitações surgem dos princípios do direito tributário e, também, das imunidades constitucionais tributárias inseridas no texto Constitucional, as quais, de igual sorte, serão lembradas neste estudo.

É cediço que o Estado, cuja representatividade se dá pela união inseparável de povo, território e governo soberano, necessita impor sua vontade maior por meio da coercitividade. No entanto, o poder Estatal de tributar não deve ser entendido como uma arbitrariedade do Estado, pelo contrário, é dotado de legalidade uma vez que goza do consentimento do povo que deseja a formação do Estado Soberano. A parcela de força empreendida pelo Estado está institucionalizada e dotada de juridicidade.³³

O Estado necessita agir desta maneira para gerar recursos para desempenhar suas atividades e manter a estrutura social, uma vez que é o mantenedor das necessidades coletivas. Deste modo, a captação de tributos por parte do Estado é uma necessidade inevitável para obtenção de receita que será revertida em benefício de toda coletividade.

Neste norte, o Direito Tributário surge para delimitar o poder do Estado de tributar, transformando-o em uma relação jurídica e legal, regulada pela normatividade que restringe o poder Estatal de interferir no patrimônio do indivíduo.

Neste sentido, sábias são as palavras de Roque Antônio Carrazza:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que,

³³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. p. 58.

como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas sim, preveem as concretas obrigações tributárias.³⁴

Insta salientar que a jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal (STF) é que “o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas”.³⁵

Portanto, em toda Constituição Federal existem princípios e normas jurídicas com a finalidade de limitar o poder Estatal de tributar. Vejamos alguns dos princípios tributários constitucionais:

2.1.1 Legalidade Tributária (art. 150, inciso I, da CF).

Princípio elencado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, a legalidade prescreve que todos os tributos precisam de Lei para serem instituídos ou majorados, em regra, ordinária, para ter exigibilidade. A legalidade é a mais relevante limitação ao poder de tributar do Estado.

Há, também, tributos que necessitam de normas com procedimentos especiais para que gozem de legalidade, quais sejam:

- a) *Lei complementar* → Empréstimos compulsórios, imposto sobre grande fortuna, imposto residual, contribuição social residual.
- b) *Medida Provisória* → Não poderá veicular temas de lei complementar.
- c) *Exceções* → Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operação Financeiras (IOF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustível) e Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS).

2.1.2 Anterioridade Tributária (art. 150, inciso III, alíneas b e c, da CF).

O princípio da anterioridade tributária fundamenta-se na proibição de surpreender negativamente o contribuinte, protegendo-o todas as vezes que o

³⁴ CARRAZZA, 2008, apud SABBAG, 2014, p. 60.

³⁵ SABBAG, 2014, p. 60.

tributo é instituído ou majorado. Nos casos em que o contribuinte é beneficiado com a redução, este princípio não se aplica.

Pra tanto, deve-se aguardar o exercício financeiro seguinte para que o tributo seja exigível. No entanto, é necessário que tenha se passado no mínimo 90 dias da data da publicação da Lei. Obviamente, a regra possui exceções, quais sejam: II, IE, IOF, Empréstimos compulsórios em razão de calamidade, guerra externa ou sua iminência, Imposto extraordinário de guerra, os quais podem ser cobrados imediatamente.

2.1.3 Isonomia Tributária (art. 150, inciso II, da CF).

Este princípio surge da própria igualdade ou isonomia constitucional, de que todas são iguais perante a Lei. A isonomia tributária veda o tratamento desigual a contribuintes que estejam em igual situação, ou equivalentes. Deste modo, a igualdade tratada no artigo 5º da CF se refere à norma geral, enquanto a descrita no art. 150, II, CF, é norma especial tributária.

Outrossim, a isonomia tributária também é tratada como “princípio da proibição dos privilégios odiosos”.

2.1.4 Irretroatividade Tributária (art. 150, inciso III, alínea a, da CF).

Pelo princípio da irretroatividade tributária, deve-se utilizar a legislação em vigor quando da ocorrência do fato gerador, para que se mantenha a segurança jurídica das relações tributárias.

A exceção a este princípio ocorre em norma expressamente interpretativa (art. 106, CTN). No entanto, se dessa interpretação resultar uma penalidade, não poderá ser aplicada retroativamente.

Quanto aos atos não definitivamente julgados, que tratem de penalidade pecuniária, sempre será aplicada a norma mais benéfica ao contribuinte.

2.1.5 Vedação ao Confisco (art. 150, inciso IV, da CF).

Segundo De Plácido e Silva, confisco é “o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei”.³⁶

Eduardo Sabbag conceitua o confisco tributário como sendo “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre no plano tributário, exsurge o confisco em matéria tributária, revestindo-se da roupagem de tributo inconstitucional.”³⁷

Deste modo, o tributo deve considerar a capacidade contributiva sem excedê-la, sob pena de se evidenciar o seu intento confiscatório e ser considerado inconstitucional.

2.1.6 Uniformidade geográfica (art. 151, inciso I, da CF).

De acordo com o texto constitucional, a União deve instituir tributos federais de modo uniforme em todo o território nacional, sem privilegiar Estados da federação. Deste modo, o tributo federal deve possuir igual alíquota em todo o território brasileiro.

No entanto, o STF entendeu ser admissível a fixação de alíquotas do IPI, de forma diferenciada por regiões. De igual sorte, considera-se exceção a este princípio a concessão pela União de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento entre as diferentes regiões do país, justamente pela extensão do território Brasileiro e pelas dificuldades encontradas em alguns de seus Estados.

2.2 Imunidade e Isenção

Em primeiro lugar, mister distinguir imunidade tributária da isenção, uma vez que este é o tema central no que tange à tributação das associações sem fins lucrativos e templos religiosos.

³⁶ SILVA, DE PLACIDO, apud SABBAG, 2014, p. 235.

³⁷ SABBAG, 2014, p. 235.

A imunidade surge do próprio texto da Constituição Federal. A isenção, por sua vez, é uma dispensa legal, ou seja, existe no campo da norma infraconstitucional. Destarte, a imunidade é norma de não incidência constitucional, enquanto a isenção é norma de dispensa legal.

Para o STF, que se fia a estes rudimentos conceituais aqui brevemente expostos, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido fato gerador e nascido o liame jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.³⁸

Outra importante distinção é que a isenção terá interpretação literal e restritiva, conforme disposição expressa do artigo 111, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, a imunidade poderá ser interpretada de acordo com os princípios, ou seja, de forma ampla, teleológica e não restrita.

2.2.1 Imunidade Tributária

Trata-se de regra de não incidência constitucionalmente qualificada, uma vez que a própria Constituição pode impor restrições à instituição de cobrança de tributos.

A imunidade tributária deriva dos próprios princípios constitucionais têm por escopo garantir os valores políticos, sociais e religiosos, como própria característica do Estado democrático de direito, resguardando a liberdade religiosa, política, sindical, de expressão, e os incentivos aos direitos sociais e econômicos. A imunidade não é regra, mas exceção, trata-se da delimitação negativa da competência tributária, trata-se, portanto, de uma incompetência tributária. Oportuno ressaltar que a imunidade atinge apenas a obrigação principal, ficando livre dela as obrigações acessórias. Deste modo, a imunidade é a limitação constitucional do poder de tributar que se realiza por meio da restrição da competência material para criar tributos com relação a determinadas pessoas ou situações.

³⁸ SABBAG, 2014, p. 287.

Em outras palavras, a “imunidade é uma forma de exoneração tributária, de modo, que o sujeito passivo não recolhe o tributo respectivo em relação aos fatos que configuram hipóteses de imunidade”.³⁹

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A classe finita e imediatamente determinável de norma jurídica, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁴⁰

A imunidade é uma forma qualificada de não incidência por força constitucional de restringir o poder de tributar do Estado diante da subsunção do fato concreto à norma constitucional. O professor Eduardo Sabbag leciona que “o legislador ordinário, quando descreve a norma jurídica, está impedido de inserir no poli passivo da relação jurídico-tributária as pessoas e as situações guarnecidas pelo manto protetor de uma norma imunizante, sob pena de inafastável inconstitucionalidade”.⁴¹

Pontes de Miranda conceituou a imunidade como:

[...] regras jurídicas que vedam às entidades políticas editarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva.⁴²

Para o STF tanta a imunidade quanto os princípios tributários constitucionais são limitações ao poder de tributar do Estado, sendo, portanto, elevados a cláusulas pétreas. Deste modo, as imunidades e princípios constitucionais não poderão ser objeto de emenda à constituição que visem restringi-los ou suprimi-los. No entanto, não se trata apenas de limitar o poder de tributar, mas, também, define a competência constitucional para a instituição de tributos.

Eduardo Sabbag conceitua a imunidade:

³⁹ STURTZ, Gabriel. Natureza Jurídica da Imunidade e Demais Formas de não-tributação: Evolução Doutrinária e Jurisprudencial. In: DIFINI, Luis Felipe Silveira. (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 129-147. Disponível em: <<https://gabrielsturtz.wordpress.com/2011/10/24/natureza-juridica-da-imunidade-e-demais-formas-de-nao-tributacao-evolucao-doutrinaria-e-jurisprudencial/>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

⁴⁰ CARVALHO apud SABBAG, 2014. p. 284.

⁴¹ SABBAG, 2014, p. 285.

⁴² MIRANDA, 1997 apud STURTZ, 2010. p. 398.

A norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de 'não incomodação' perante o ente tributante.⁴³

A imunidade também possui natureza de direito fundamental, já que o não pagamento do tributo abarcado pela imunidade é um direito constitucional. Assim sendo, traz a impossibilidade do legislador de criar tributos instituindo como fato gerador determinados objetos. Neste caso, a obrigação tributária ainda não se formou justamente porque o texto constitucional não prevê competência tributária sobre fato imune. Neste sentido:

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. IPTU. O Tribunal a quo seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município. Recurso extraordinário não conhecido.⁴⁴

Diferente da isenção, no caso da imunidade a Lei não é expressa quanto à maneira que deve ser interpretada. No entanto, o STF tem entendido que a imunidade deve ser interpretada teleologicamente e de maneira ampla, vedando, no entanto, sua interpretação por analogia e equidade.

Ana Caroline Kruger de Lima Leopoldo traz exemplo a este respeito:

Um exemplo de analogia aplicada ao contexto das imunidades seria abranger na regra de imunidade expressa no artigo 150, inciso IV, alínea "b", que dispõe sobre a imunidade dos templos de qualquer culto, os programas de televisão realizados pelas denominações religiosas, posto que, embora nada seja dito a respeito de programas de televisão no texto da norma (isto é, trata-se de uma omissão), eles podem ser considerados como uma de forma de culto pois enquanto estão sendo transmitidos fazem do em que são assistidos uma espécie de templo, uma vez que se estaria, naquele local, ainda que fosse uma residência particular, exercitando o culto, que é o que se faz nos templos oficiais.⁴⁵

⁴³ SABBAG, 2014, p. 286.

⁴⁴ STF. Recurso Extraordinário 345830/MG. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ. 08.11.2002.

⁴⁵ LEOPOLDO, Ana Carolina Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 23.

No entanto, conforme já mencionado, este não é o entendimento do STF, já que neste caso se trata de omissão constitucional, quando, então, se usa a interpretação por analogia ou equidade, o que não é permitido.

Um exemplo a respeito da interpretação ampliativa e teleológica encontra-se no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.188-4, o Supremo entendeu que não incide o ISS sobre o valor auferido no estacionamento de entidade de assistência social. O termo “serviço” é expresso no texto constitucional, deste modo, não se trata de omissão e sim de interpretação extensiva. Vejamos decisões neste sentido.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.

EMENTA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.

Malgrado a distinção apontada entre a imunidade e isenção, frisa-se que o texto constitucional traz, por equívoco, a palavra “isenção” enquanto, na realidade, trata-se de imunidade. Portanto, a norma tem como escopo a imunidade, apesar do seu texto trazer, por diversas vezes, a palavra “isenção”, “não incidência”, “proibição de tributar”. Vejamos:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 5º - São **isentas** de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (grifo nosso).

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:

§ 7º - São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Grifo nosso).

Há precedente do STF neste sentido:

A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistencial social.⁴⁶

É cristalino, ainda, que a imunidade não atinge apenas os impostos, como popularmente se acredita. No entanto, não existem imunidades que atinjam as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios.

Um exemplo de imunidade de contribuição social e CIDE é o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, o qual dispõe que “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”. De igual sorte, são imunes de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, conforme o artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Abaixo, o Quadro 1 para melhor visualização:⁴⁷

Quadro 1 - Artigos envolvidos.

ARTIGO	TRIBUTOS	NÃO INCIDÊNCIA
Art. 149, §2º, I, CF	Contribuição Social e CIDE	Receitas decorrentes de exportação
Art. 5º, XXXIV, “a” e “b”, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII, CF	Taxa	Propositura de ações ou solicitação de registros e certidões por aqueles reconhecidamente pobres
Art. 195, §7º, CF	Contribuição Social	Entidades beneficentes de assistência social

Fonte: Manual de Direito Tributário, do ilustre professor Eduardo Sabbag.

⁴⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL apud STURTZ, 2010.

⁴⁷ SABBAG, 2014, p. 289.

A doutrina classifica as imunidades relacionadas a um único tributo como específica, tópica ou especial. Alguns exemplos estão no Quadro 2 abaixo:

Quadro 2 - Classificação das imunidades.

ARTIGO	IMPOSTO	DESCRIÇÃO
Art. 155, §2º, X, "b", CF	ICMS	Não incidência na operação que destine combustível a outro Estado
Art. 156, §2º, I, CF	ITBI	Não incidência sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica.
Art. 156, §2º, I, CF	ITBI	Bens imóveis decorrentes da extinção de pessoa jurídica.
Art. 153, §4º, II, CF	ITR	Não incidência sobre pequenas glebas rurais

Fonte: Manual de Direito Tributário, do ilustre professor Eduardo Sabbag.

Portanto, existem imunidades para impostos, taxas e contribuições. Neste mesmo norte, quando aos impostos, especificamente, teremos:

- *Específicas* → Atingem apenas um imposto
 - Federal - ITR, único imóvel e de pequenas glebas
 - Estadual - ICMS – não se recolhe em IE
 - Municipal – ITBI – não incidirá na transmissão de bens imóveis para integralização de capital de empresa.
- *Genéricas* → Afastam todos impostos existentes no país (União, Estados e Municípios) → art. 150, VI, CF.
 - *Recíproca* → Entes políticos, autarquias e fundações por eles mantidas;
 - *Religiosa* → Templos de qualquer culto;
 - *Condicional ou Subjetiva* → Partidos políticos, entidades assistenciais ou educacionais sem fim lucrativos;
 - *Objetiva ou de imprensa* → Livros, jornais, periódicos e papeis destinados a sua impressão.

2.2.2 Isenção Tributária

Trata-se da dispensa legal do pagamento do tributo. Pode ser: a) onerosa, a qual possui prazo certo e sob determinadas condições, geram direito adquiridos e não podem ser livremente adquiridas; b) não onerosas, podem ser livremente suprimidas e revogadas a qualquer momento.

As isenções constituem um favor fiscal de dispensa de um tributo devido, em razão de expressa disposição de lei, portanto, situa-se no plano da legalidade. Neste caso, há a competência tributária, no entanto, o legislador infraconstitucional não o incluiu na hipótese de incidência do tributo.

A isenção regulariza situações específicas, ou seja, em casos concretos. Rubens Gomes de Sousa conceitua a isenção como “favor fiscal, concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido (...) na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento”.⁴⁸

O STF entende a isenção como a dispensa do pagamento do tributo, tanto que na ADin n. 286/RO decidiu que a isenção era a dispensa do pagamento em face da ocorrência do fato gerados. Vejamos:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.

O CTN disciplina a isenção no artigo 176 e 177:

⁴⁸ SOUSA apud STURTZ, 2010.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Bernardo Ribeiro de Moraes leciona:

[...] as normas de isenção tributária constituem matéria de direito excepcional, onde tem guardada a interpretação restrita, limitada. Toda isenção é uma exceção à regra geral de tributação. Como matéria de exceção, a isenção tributária deve ter interpretação restritiva, não se permitindo qualquer extensão a casos não expressamente mencionados.⁴⁹

Oportuno destacar algumas formas de isenção parcial. A primeira delas é a redução da base de cálculo que ocorre nos casos em que a tributação ocorre sobre parte do valor tributável, ou seja, apenas parte da base de cálculo é tributada. O STF pacificou o entendimento de que a redução de base de cálculo é uma isenção parcial:

A atual posição da Corte parece-me, portanto, bastante clara: a redução da base de cálculo do ICMS corresponde à isenção parcial e, não, como outrora se considerava, categoria autônoma em relação assim à isenção, como à da não incidência. Observa-se que a interpretação dada pela corte ao art. 155, §2º, II, *b*, não representa ampliação do rol das restrições ao aproveitamento integral dos créditos de ICMS, que remanesce circunscrito às hipóteses de não-incidência e isenção; entendeu-se, simplesmente, que a redução de base de cálculo entra nessa última classe, como isenção parcial, que é em substância.⁵⁰

No que tange à alíquota zero, no entanto, o STF considera como isenção parcial apenas no caso de não cumulatividade do IPI. A alíquota zero pode ser modificada a qualquer momento pelo Poder Executivo sem critérios de legalidade e anterioridade.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos

⁴⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, 1984, p. 567.

⁵⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL apud STURTZ, 2010.

elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.⁵¹

Portanto, além da isenção propriamente dita, o Supremo acrescenta duas hipóteses de isenção parciais acima mencionadas, quais sejam a alíquota zero e a redução da base de cálculo.

Deste modo, inconfundíveis são a imunidade e isenção, enquanto aquela possui carga constitucional, esta é a dispensa do recolhimento do tributo por norma infraconstitucional.

2.3 Apontamentos sobre questões atuais

2.3.1 Adin proposta pela OAB contra Lei 12.101/09.

A Lei n. 12.101/09 dispõe sobre a certificação das entidades de assistência social e regula o procedimento de isenção de contribuições para a seguridade social. Tramita perante Supremo Tribunal Federal, Adin (Ação Direta de Inconstitucionalidade) proposta pelo Conselho Federal da OAB contra a Lei 12.101/09, sustentando, em apertada síntese, que embora reflita mudanças na regulação das atividades das associações e fundações do chamado "terceiro setor", a lei extrapola os critérios definidos na Constituição Federal sobre a limitação do poder de tributar, "incidindo, pois, em inconstitucionalidade formal do texto em sua integralidade". Afirmam que a a exoneração do recolhimento da cota patronal ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), prevista pela norma, "é caso de imunidade tributária, e não simples isenção, daí porque somente por lei complementar poderia ser regulada a matéria". O Conselho fundamenta que também existe a inconstitucionalidade material de dispositivos da lei impugnada, os quais violam os artigos 146, inciso II; 150, inciso VI; e 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal.⁵²

É cediço que os artigos da referida Lei tem por escopo restringir "indevidamente" a imunidade definida em dispositivos da Constituição Federal. O Conselho afirma que "mascaram a tentativa do legislador ordinário em desestimular

⁵¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL apud STURTZ, 2010.

⁵² OABRJ. Em Adin OAB questiona lei sobre isenção de contribuições sociais. 2013. Disponível em: <<http://www.oabrj.org.br/noticia/77147-Em-Adin-OAB-questiona-lei-sobre-isencao-de-contribuicoes-sociais->>. Acesso em: 10 jan. 2015.

a atuação de entidades beneficentes, seja pela criação de novas condicionantes, o que reflete na burocratização do sistema e no esvaziamento da imunidade constitucional, seja pela propositada intenção de cobrar tributos de forma indireta".⁵³

2.3.2 Incidência do ICMS sobre a venda de mercadoria de entidades imunes.

O primeiro posicionamento do STF quanto à venda de mercadorias produzidas pelas entidades sem fins lucrativos era que a imunidade deveria ser aplicada quando o lucro fosse revertido à favor da associação:

(...) o Pleno do STF apreciou os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.215/SP, de relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie, com julgamento em 26 de fevereiro daquele ano, entende-se que a imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Carta

Magna aplicava-se às operações de vendas de mercadorias fabricadas por entidades imunes, impedindo a incidência de ICMS, com a condição de que o lucro obtido fosse vertido à consecução da finalidade precípua da entidade.⁵⁴

EMENTA: O plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – Edv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos nos termos do art.150, V, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.⁵⁵

No entanto, o entendimento do Ministro do STF, Bilac Pinto alterou a jurisprudência, firmando o entendimento que "a figura do contribuinte s de fato era estranha à relação tributária, não podendo alegar, a seu favor, a imunidade tributária".⁵⁶

Deste modo, hoje está firmado o entendimento de que não incide ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos /associações, com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa. Por outro norte, incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem.⁵⁷

⁵³ OABRJ, 2013.

⁵⁴ SABBAG, 2014, p. 335.

⁵⁵ Pleno STF, Embargos de Divergência no RE n. 186.175/SP, Min. Rel. Ellen Gracie.

⁵⁶ SABBAG, 2014, p. 336.

⁵⁷ SABBAG, 2014, p. 336.

3 TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL

Malgrado o Brasil ser um Estado laico, não deixa de ser um país teísta, haja vista que o próprio preâmbulo da Constituição Federal de 1988 faz referência a Deus em seus dizeres: “sob a proteção de Deus”.⁵⁸ Obviamente, o Estado brasileiro teísta e laico não deve rechaçar demais religiões, ou mesmo aqueles que professam as filosofias ateístas e agnósticas, dentre outras.

A História do Brasil colônia e império colocam a Igreja Católica Romana como sendo a religião oficial do país naquela época. As demais práticas religiosas, ou seja, as não oficiais eram realizadas em locais fechados, particulares e domésticos, sendo vedada sua exposição ao público, conforme a Constituição de 1824, em seu artigo 5º. Outrossim, os bispos, eram escolhidos sob o aval do Imperador, o que representava um César-papismo, ou seja, uma tutela do Estado sobre a Igreja, conforme o sistema do padroado. Após a proclamação da República, o Estado brasileiro deixou de adotar uma religião oficial, nesta época, a não tributação das igrejas se dava por lei ordinária. Apenas na Constituição Federal de 1946 não incidência tributária em face das igrejas e templos tornou-se matéria constitucional.

Sob a influência do liberalismo e do Estado Democrático de Direito, a religião afastou-se do Estado, mantendo-se uma linha divisória entre eles. No entanto, o Estado soberano busca proteger a fé do povo incentivando a Igreja dando a ela privilégios e garantias. Acertadamente, Rudolf von Sinner salienta que “ao Estado, por sua vez, não cabe avaliar a crença, mas tão somente o comportamento de uma comunidade religiosa”.⁵⁹ Neste norte, as imunidades constitucionais alcançam a não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Entretanto, o Estado continua a condenar e perseguir atos de violência por motivos religiosos.

⁵⁸ BRASIL, 1988.

⁵⁹ SINNER, Rudolf von. Estado e Religiões: O exemplo da Alemanha. *Civitas, Revista de Ciências Sociais*, vol. 14, n. 3, p. 467-483. 2014, p. 479.

3.1 O porquê dos incentivos fiscais para Templos Religiosos.

O legislador constituinte de 1988 entendeu que é obrigação do Estado Soberano tornar possível o exercício da fé de seu povo. O poder Estatal possui interesses precisos nesse incentivo da fé, como demonstrarei a seguir.

Em primeiro lugar, o Estado, mantendo uma relação harmônica com as Igrejas, possui uma grande aliada para exercer o poder sobre o povo. É evidente que o Estado notou a forte tradição religiosa histórica existente entre o povo, sendo que até os ditos populares dizem que “Deus é brasileiro”, deste modo, entendeu ser importante para o Estado garantir o exercício da fé como um meio, também, de exercer o poder Estatal sobre ele.

Maquiavel ensina que “será mais fácil dominar uma cidade historicamente livre através dos seus próprios cidadãos que por outros meios, quais que sejam estes”⁶⁰. Portanto, o Estado, oferecendo graciosamente incentivos às Igrejas, dominará mais facilmente sobre o povo que a aprecia.

A esse respeito, no Poder Legislativo é visível a tentativa de aproximação entre o Estado e a Igreja. As articulações da bancada evangélica ou mesmo daqueles que não pertencem a ela, deixam evidente que o Congresso Nacional é cauteloso ao confrontar os ideais da Igreja brasileira.

Destarte, este apoio popular é importante para o Estado e para mantê-lo no poder e com poder. Nesse sentido, é compreensível que a laicidade seja mais forte em países democráticos, uma vez que não pode ser entendida como um Estado sem Deus, mas como um Estado que respeita a liberdade de fé e religião.

Novamente, leciona Maquiavel⁶¹:

O povo, por sua vez, sentindo-se impotente frente aos grandes, põe-se a prestigiar um homem e aclama-o príncipe para que este, com sua autoridade, o proteja. Aquele que foi alçado em príncipe com a ajuda dos grandes mantém-se com mais dificuldade que aquele que o foi com o apoio popular, visto que o primeiro acha-se cercado de muitos que se lhes assemelham, não podendo, por isso, nem comandá-lo, nem manobrá-los à sua guisa.

Em segundo lugar, o Estado incentiva o exercício da fé de seu povo porque é intrínseco ao ser humano buscar uma divindade em quem possa acreditar e ter esperança em uma vida melhor ou mesmo após a morte. A natureza do homem

⁶⁰ MAQUIAVEL, Nicolau. *O Príncipe*. 1ª.ed. Porto Alegre: L&PM, 1998.p.22.

⁶¹ MAQUIAVEL, 1998. p. 45.

anseia pela espiritualidade para que seja completa. Em Confissões, Agostinho escreve que o homem deseja louvar a Deus, porque ele é parte da Sua criação.⁶² Estudos apontam que a maioria esmagadora da população brasileira possui crença em uma divindade (86%), sendo que menos de 8% da população não possui nenhuma religião.⁶³ Assim, o Brasil é um dos países mais religiosos do mundo.

Por fim, o Estado incentiva o funcionamento dos templos religiosos porque a fé, a religião e as igrejas moldam o comportamento dos seus membros. Na Igreja os membros aprendem princípios éticos e comportamentais que interessam ao Estado para manter a convivência pacífica na comunidade. Martinho Lutero pondera que “o amor nos faz trabalhadores alegres, tão-poderosos, ativos, vitoriosos sobre as tributações, servos do próximo e, contudo, senhores de todas as coisas”.⁶⁴

A religião está dando uma contribuição essencial para a continuidade, não para a constituição da sociedade civil à qual não queremos renunciar: uma sociedade civil que inclui não apenas a autonomia individual, mas também a orientação ao encontro do outro; uma sociedade civil que precisa não apenas da democracia política, mas também de reflexão ética.⁶⁵

É inegável o bem oferecido pelas Igrejas para a comunidade que a cerca, já que pessoas que exercer a fé fielmente dificilmente cometerão crimes violentos. Rudolf von Sinner pondera que “as comunidades religiosas contribuem por sua própria existência enquanto tal positivamente com os ‘fundamentos do estado e da sociedade’”.⁶⁶ Deste modo, é importante para o Estado os conceitos de amor ao próximo, respeito a vida, dentre outros dizeres éticos pregados pelas Igrejas.

⁶² AGOSTINHO, apud, BELL, James Stuart. *A biblioteca de C.S. Lewis*. São Paulo: Mundo Cristão, 2006. p. 33.

⁶³ AZEVEDO, Reinaldo. O IBGE e a religião: cristãos são 86,8% do Brasil; católicos caem para 64,6%; evangélicos já são 22,2%. In: VEJA. Disponível em <http://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/geral/o-ibge-e-a-religiao-%E2%80%93-cristaos-sao-868-do-brasil-catolicos-caem-para-646-evangelicos-ja-sao-222/>. Acesso em: 10 fev. 2015.

⁶⁴ LUTERO, Martinho, apud, LEWIS, C.S. *A Biblioteca de CS Lewis*. 1ª ed. São Paulo: Mundo Cristão. p.94.

⁶⁵ SINNER, Rudolf von. Estado e Religiões: O exemplo da Alemanha. *Civitas, Revista de Ciências Sociais*, Porto Alegre, vol. 14, n. 3, p. 467-483, set/dez. 2014, p. 470.

⁶⁶ SINNER, 2014, p.478.

3.2 Conceito de Templo e Culto e reflexos na tributação

Eduardo Sabbag conceitua culto como “a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”.⁶⁷

No que tange ao conceito de templo, surgiram três teorias: 1. Teoria Clássico-restritiva: concepção do templo como coisa; 2. Teoria Clássico-liberal: concepção do templo como uma atividade; 3. Teoria Moderna: concepção do templo como uma entidade. Detalharemos a seguir:

3.2.1 Teoria Clássico-restritiva

Esta teoria entende que o templo é o local físico onde se pratica o culto, consubstanciando um aglomerado de coisas (*universitas rerum*) destinadas ao culto. Deste modo, estaria imune do pagamento do IPTU (Imposto predial e territorial urbano) o imóvel onde ocorre o culto religioso, ainda que seja no quintal ou terreiro da casa. De igual sorte, estaria imune do pagamento do IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículo automotor) o veículo chamado de templo-móvel, ou seja, aquele que é destinado ao traslado dos fiéis, bem como para a atividade do pastor, padre, bispo, dentre outros.

Pontes de Miranda é adepto a esta teoria:

Ficam imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas foras do país, ou noutro fim que o de culto, cessa a imunidade. O templo é o que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é conteúdo de uma só proposição do art. 19, III, b, da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença, nem qualquer outro. Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que se acabou, paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo, com aquele preço, não pague imposto de transmissão. Os atos do culto estão incluídos na expressão “templo” (...) Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis. Só são imunes os templos.⁶⁸

⁶⁷ SABBAG, 2014, p. 325.

⁶⁸ MIRANDA, 1967 apud DIFINI, 2010. p .228.

Observa-se que Pontes de Miranda adotava um posicionamento rígido e restritivo, considerando como templo apenas o imóvel utilizado para o culto.

3.2.2 Teoria Clássico-liberal

Por esta teoria estaria imune não apenas o local do culto, mas todas as coisas que cooperam para a realização do culto. Portanto, o templo seria o aglomerado de tudo o que é necessário para a produção do culto (*universitas júris*). Assim sendo, não incidiria o IPTU sobre o local do culto, bem como sobre a residência do pastor, padre (...); sobre locais para confraternização social da igreja; escolas que lecionam a doutrina, tais como conventos ou centros teológicos mantidos pela igreja. De igual sorte, não incidiria o IPVA o veículo utilizado pelo religioso, ainda que seja um avião ou embarcação.

Não se deve considerar templo apenas a igreja, a sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contínua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregadas em fins econômicos.⁶⁹

A teoria clássico-liberal parece ser mais adequada que a restritiva, uma vez que considera tudo o que é necessário para a realização do culto, no entanto, a teoria abaixo parece mais adequada.

3.2.3 Teoria Moderna

Ao contrário das duas teorias supramencionadas que consideravam o templo como o local físico do culto, uma mais restritiva e a outra mais ampliativa. Esta teoria traz a inovação de considerar o templo como sendo uma entidade, ou seja, uma instituição ou organização que mantém o templo religioso. Deste modo, o conceito de templo passa a ser separado dos objetos materiais e espaços físicos, tornando-se uma organização religiosa que viabiliza o culto. Os defensores desta teoria são José Eduardo Soares Melo, Marco Aurélio Greco e Celso Ribeiro Bastos.⁷⁰

Neste sentido, Eduardo Sabbag pondera:

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Forense, RJ, 1977, p. 176.

⁷⁰ CAMPOS apud SABBAG, 2014, p. 327.

A nosso sentir, a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variadas possível, requerem do exegeta um certo despreendimento das estruturas formais, a fim de atingir a *ratio legis* e propor a justiça fiscal aos casos concretos.⁷¹

Ives Gandra Martins leciona:

Ora, os templos de qualquer culto não são, de rigor, na dicção constitucionais, os “prédios” onde os cultos se realizam, mas as próprias igrejas.

O que o constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. É de se lembrar que o vocábulo “igreja” tanto serve para designar a instituição como o prédio, o mesmo se podendo dizer do vocábulo “templo”, extensivo ao próprio corpo humano – quando Cristo, ao referir-se ao Templo que se construiria em três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo.⁷²

De igual sorte, Roque Antônio Carraza traz:

Esta imunidade, em rigor, ao alcançar o templo propriamente dito, isto é, o local destinado à cerimônias religiosas, mas sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja.

Em razão disso, é o caso de, aqui, perguntarmos: que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional? Vários impostos, apressamo-nos em responder.

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc), o imposto sobre a renda; sobre a aquisição de bens imóveis, o imposto sobre a transmissão “inter vivo”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e assim avante.

Nenhum destes impostos – nem qualquer outro – pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência de regra imunizante agora em estudo.⁷³

Partilho do mesmo entendimento acima transcrito, uma vez que o templo não se trata apenas de matéria física onde ocorre o culto, mas de pessoas, locais e coisas que unidas formam uma organização religiosa que viabilizam o culto à divindade.

⁷¹ SABBAG, 2014, p. 328.

⁷² MARTINS, 1998, apud DIFINI, 2010. p.

⁷³ CARAZZA, apud DIFINI, 2010. p.

3.2.4 Patrimônio, renda e serviços- teorias.

No que tange ao conceito de “patrimônio, renda e serviços” a doutrina se divide em três correntes, quais sejam: a) restritiva; b) moderada; c) ampliativa.

A corrente restritiva entende que o patrimônio, a renda e os serviços devem estar, necessariamente, ligados à necessidade essencial da igreja. Deste modo, é vedado que desempenhe atividade atípica. Como defensor desta corrente está José Manoel da Silva:

Por derradeiro, não é demais repetir que o legislador constituinte, no art.150, VI, exclui de modo expresso do campo de incidência situações, fatos e bens. De fato, nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo é mais abrangente do que a própria edificação, no sentido de que compreende tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa, cumprindo salientar que pode incidir tributo sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta, entendendo-se por instrumentos os bens e serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas” (art. 150, §4º, “b”).⁷⁴

Já a corrente moderada considera que o benefício constitucional se estende às atividades ligadas ao culto e a igreja (venda de produtos religiosos dentro da igreja). Celso Bastos acrescenta:

A atividade, portanto, será imune na medida em que praticada nos templos e com a finalidade da prestação do culto. Assim, englobam-se as demais espécies tributárias que abarcam a transação com mercadorias, ICM, que abarcam a prestação de serviços, ISS, toda vez em que essas atividades estejam vinculadas físicas e teologicamente ao culto e ao templo. Assim, venda de objetos litúrgicos, dentro do âmbito da igreja ou no seu adro, efetuada por pessoas ligadas ao próprio culto estão imunes. O mesmo não se dá com a venda desses mesmos objetos efetuada, quer por ordens religiosas, quer por comerciantes leigos, fora do âmbito espacial do templo (...).⁷⁵

Por fim, a corrente ampliativa entende que a organização religiosa pode desempenhar atividades atípicas de modo geral, desde que não viole a livre concorrência. Neste sentido, Flávio Campos pondera:

Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitária, não teria sentido algum negar-lhes a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim

⁷⁴ SILVA apud NETO, Roberto Medaglia Marroni. Imunidade dos templos de qualquer culto. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 233.

⁷⁵ BASTOS, Celso, apud NETO, 2010. p. 234.

de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. 150, §4º, da CF/88. [...] ⁷⁶

A posição do Supremo permanece apegada na teoria clássica, uma vez que restringe a imunidade aos bens, rendas e serviços vinculados ao culto, sem ampliar o entendimento a respeito da organização religiosa. ⁷⁷

3.3 Imunidade de Impostos

O artigo 150, da Constituição Federal traz:

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.

Pela simples análise do dispositivo conclui-se que os impostos não incidem sobre patrimônio, a renda e os serviços destinados às finalidades essenciais das entidades religiosas. Deste modo, não incide o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) sobre o imóvel destinado ao culto; não incide o ISS (Imposto Sobre Serviço) no que tange a prestação de serviços religiosos; não incide ITBI (Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis) sobre a transmissão de bens imóveis destinados ao templo; não incide IR (Imposto de Renda) sobre os rendimentos da igreja, como os provenientes de dízimos, ofertas ou mesmo sobre aplicações financeiras do templo; não incidirá IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) sobre o veículo utilizado para o trabalho religioso.

Os doutrinadores apontam que o legislador, ao trazer o vocábulo “entidade” no parágrafo 4º, adotou a teoria moderna. Além disso, trouxe no texto constitucional as palavras “renda e serviços” sendo certo que o templo (imóvel) não possui essa competência. ⁷⁸ Regina Helena Costa leciona:

Se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a

⁷⁶ CAMPOS apud NETO, 2010. p. 234.

⁷⁷ RE, n. 325.822-2/SP, Rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.05.2004.

⁷⁸ SABBAG, 2014, p. 330.

renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no §4º, do art. 150.⁷⁹

Destarte, são requisitos para a imunidade tributária dos templos que o valor auferido como renda seja destinado às finalidades essenciais da atividade religiosa e ausência de prejuízo à livre concorrência. Temos, como exemplo, a venda de objetos religiosos para o propósito de manter a igreja, ou mesmo os proventos do aluguel de prédio locado que seja de propriedade do templo que é vertido em seu próprio benefício.

Deste modo, é permitido que a organização religiosa possua imóveis destinados a aluguel, no entanto, é vedado que se destine a finalidade econômica uma vez que feriria a livre concorrência.

Neste sentido, já entendeu o Supremo Tribunal Federal:

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, 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 incisos VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas"). Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico. RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822)⁸⁰

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR.

I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par.2., 60, par.4., incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária,

⁷⁹ COSTA, 2001 apud SABBAG, 2014, p. 330.

⁸⁰ BRASIL. Informativo 295. In: STF. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/do_cumento/informativo295.htm>. Acesso em: 10 jan. 2015.

pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par.2., art. 60, par.4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par.4., inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.);

3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: b): templos de qualquer culto; c): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

(ADIN 939/DF, Min. Rel. SYDNEY SANCHES. Julgamento: 14/12/1993. Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755.)⁸¹

Conclui-se que o STF tem caminhado no sentido de proteger ampliativamente e imunizar não apenas as atividades essenciais, mas o patrimônio, bens e serviços dos templos religiosos, no entanto, todas as formas de abuso devem ser repreendidas, como nos casos de desvio de finalidade.

É interessante mencionar que já tramitou perante o Congresso a PEC 176-A/93, apresentada pelo então deputado Eduardo Jorge, propondo a supressão da imunidade aos cultos religiosos. No entanto, este projeto de emenda à constituição foi rechaçado pelo Congresso com fundamento de violar o princípio da liberdade religiosa e, em segundo plano, porque eventual fiscalização tributária esbarraria no fanatismo de alguns que poderiam privilegiar ou perseguir determinada religião.

Questiona-se, também, se haveria a imunidade tributária no caso de uma igreja ser locatária de um imóvel pertencente a terceiro. No entanto, na inteligência

⁸¹ BRASIL. Jurisprudência. In: JUSBRASIL. Disponível em: < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/748749/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-939-df-stf> >. Acesso em: 10 jan. 2015.

do artigo 123, do Código Tributário Nacional, haverá normal incidência do imposto, uma vez que o proprietário do imóvel é particular e não a entidade religiosa.

3.4 Imunidade de lojas maçônicas

No que tange à imunidade das lojas maçônicas, o Ministro relator Ricardo Lewandowski, no julgamento do RE n. 562.351/RS, entendeu que o as lojas maçônicas não são templos religiosos e, deste modo, afastou a imunidade.

Segue ementa abaixo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 50, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

3.5 Medida Provisória 668/2015 – Aumento da isenção para Igrejas

Inicialmente, a medida provisória 668/15 tratava do aumento da carga tributária brasileira. No entanto, foram inseridos artigos que favoreceram e ampliaram as isenções de líderes religiosos. Sob influência da Bancada Evangélica e religiosos populares no país, foram inseridos artigos que isentam os pastores de recolherem o imposto sobre a renda de prebendas ou ajudas de custo que recebem de suas congregações. A medida provisória ficou conhecida como “jabuti”, por ser um assunto totalmente estrangeiro ao inicialmente discutido na medida provisória.

Assim sendo, os líderes religiosos estão isentos de recolher o Imposto de Renda sobre a ajuda de custo ou doações que recebam de suas igrejas para sua subsistência e para o desempenho de sua vida como ministro religioso. Portanto,

verbas recebidas para transporte, casa pastoral ou moradia, educação, alimentação, dentre outras, estão isentas de tributação.

No entanto, o pagamento realizado pela Igreja para seus ministros de confissão religiosa, a título de salário pelo exercício do ofício ministerial, ainda sofrerá tributação do IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física) e Contribuição Previdenciária.

O grande questionamento jurídico existente até o momento da Medida Provisória era o limite para essa ajuda de custo, já que existem casos em que o salário pago para o ministro é pequeno, já a ajuda de custo chega a valores exorbitantes. Entretanto, pelo texto da nova lei, é indiferente qual seja o valor despendido ao ministro, mesmo que seja em montante diferenciado, estará isento da tributação.

A medida provisória foi transformada na Lei n. 13.137/2015, e traz a seguinte redação em seu artigo 7º, o qual altera a redação da Lei n. 8.212/91, que trata da Seguridade Social:

Art. 7º O art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar acrescido do seguinte § 14:

“Art. 22.

.....

§ 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo:

I - os critérios informadores dos valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional aos ministros de confissão religiosa, membros de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa não são taxativos e sim exemplificativos;

II - os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional, vinculados exclusivamente à atividade religiosa não configuram remuneração direta ou indireta.” (NR)

A nova Lei, na prática, não é inovadora, já que existiam normas de imunidade para as Igrejas, bem como ajudas de custo para subsistência de seus religiosos. No entanto, clareou a interpretação legal já que não eram claras as regras dessa ajuda de custo despendida pelas Igrejas para seus religiosos. Assim sendo,

aqueles líderes religiosos que recebiam comissões vultuosas de suas congregações acabavam autuados pela Receita Federal por não recolherem os tributos devidos pela receita recebida. Deste modo, a nova lei trouxe segurança jurídica e pacificou o embate entre a Receita Federal e os grandes líderes religiosos, que foram favorecidos e se livraram de multas milionárias após a aprovação da nova lei.

CONCLUSÃO

Após exaustiva argumentação, ficou demonstrado que apesar da Constituição Federal de 1988 não utilizar expressamente o termo “laico”, é possível compreender pelo estudo teleológico da norma que esta era a vontade do legislador constituinte. O princípio constitucional da laicidade encontra-se amparado *a priori* pelo artigo 5º, inciso VIII, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei”.

Outrossim, o artigo 19, também da Constituição Federal, traz que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”. Pela inteligência destes dois artigos fica cristalino que a constituinte de 1988 visou a separação política entre o Estado e a Religião.

Não obstante ao supramencionado, há um impasse no bojo constitucional posto que ao passo que o legislador deseja que o Estado seja completamente separado da Religião, também oferece às organizações religiosas proteções de forma a resguardar a fé de seu povo. Já no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 temos a declaração de que o Brasil é um Estado teísta, posto que ali foi invocada a proteção de Deus sobre a norma maior de um Estado, a sua Constituição. Em sequência, o artigo 5, em seus incisos VI e VII, da Constituição Federal, respectivamente, vincula o repeito ao princípio da liberdade religiosa prescrevendo que “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”; “é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”.

Portanto, o Estado Brasileiro ainda se preocupa em manter uma linha tênue e quase imperceptível, entre o Estado e a Igreja, principalmente no que tange à religião cristã. Se não bastasse isto, o capítulo da Constituição Federal que trata das

imunidades constitucionais abrangem os templos religiosos de qualquer culto para os privilégios fiscais.

Por meio do estudo axiológico de toda normatividade constitucional de 1988 é possível verificar os valores cristãos impregnados em diversas normas constitucionais, tais como o casamento religioso com efeito civil, o casamento entre homem e mulher, o estudo religioso nas escolas, incentivos fiscais, liberdade de culto, dentre outros.

Conclui-se que o Brasil é um Estado laico e, ao mesmo tempo, teísta, em uma modalidade *sui generis*, no qual o sistema político repeita a cultura religiosa de seu povo. Malgrado a total independência Estatal e o Clero, o Estado tem interesse em oferecer privilégios e incentivos à Igreja pelo trabalho que desempenham na sociedade, ajudando na assistência social, no combate às drogas e recuperação de pessoas, quer seja através de educação ou filantropia. Não obstante, um país laico deve zelar para que o exercício da fé de seu povo seja possível, sendo que o Estado Brasileiro o faz por meio dos benefícios fiscais.

Por todas as doutrinas e jurisprudências consultadas comprovou-se que a não tributação das Igrejas se fundamenta, principalmente, nos princípios constitucionais e imunidades. Os templos religiosos prestam atividade de interesse público. Deste modo, entendo que o melhor entendimento para interpretação acerca das imunidades e conceito de templo e patrimônio dos Templos religiosos são as ampliativas, que estendem e ampliam os benefícios a esses entes que ofereçam um trabalho ímpar para toda a sociedade.

Por todos esses argumentos, a análise da dimensão da influência da religião cristã no Estado laico, bem como o possível poder coercitivo Estatal em face da igreja torna o tema ainda mais atraente, ainda mais quando o texto constitucional traz fundamentos para ambos os posicionamentos. O Estado Laico e Teísta Brasileiro é uma modalidade *sui generis* de Estado Laico, visto que não se enquadra no conceito de Estado Laico propriamente dito, pois as contradições entre a laicidade e a influência da religião ainda são patentes por todos os lados. As tradições religiosas ainda são fortes perante o povo brasileiro que luta para mantê-las vivas.

Portanto, se a Constituição Federal nada mais é do que a vontade soberana de um povo consubstanciada em sua norma maior, pode-se concluir que é da

vontade do povo Brasileiro a liberdade religiosa abarcada pelo princípio da laicidade, como, também, de manter a sua fé e suas crenças de maneira a ser considerada teísta.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Reinaldo. O IBGE e a religião: cristãos são 86,8% do Brasil; católicos caem para 64,6%; evangélicos já são 22,2%. In: VEJA. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/geral/o-ibge-e-a-religiao-%E2%80%93-cristaos-sao-868-do-brasil-catolicos-caem-para-646-evangelicos-ja-sao-222/>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Forense, RJ, 1977.

BELL, James Stuart. *A biblioteca de C.S. Lewis*. São Paulo: Mundo Cristão, 2006.

BLANCARTE, Roberto; LOREA, Roberta Arriada (Orgs.). *Em defesa das liberdades laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BRASIL. Constituição Federal de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Constituição Federal de 1924. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 05 abr. 2014.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

BRASIL. Decreto 119-A. In PLANALTO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Deus seja louvado: O Estado brasileiro é laico, mas não ateu. In: CONJUR. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23794/deus-seja-louvado-o-estado-brasileiro-e-laico-mas-nao-ateu>>. Acesso em: 19 maio 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo 295. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. Jurisprudência. In: JUSBRASIL. Disponível em: < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/748749/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-939-df-stf> >. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. Lei n. 8.212/91, de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 06 ago. 2015.

BRASIL. Lei n. 13.137/15, de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm>. Acesso em: 06 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no RE n. 186.175/SP, Min. Rel. Ellen Gracie.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, n. 325.822-2/SP, Rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.05.2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 345830/MG. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ. 08.11.2002.

CONJUR. *Franceses lutam por Estado laico*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2009-dez-26/franceses-lutam-estado-laico-nao-exigencia-uso-veu-islamico> >. Acesso em: 10 maio 2015.

CONJUR. *Laicidade não significa hostilidade da fé*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2009-set-01/nao-religiao-oficial-nao-significa-hostil-crencas>>. Acesso em: 19 maio 2015.

GALDINO, Elza. *Estado sem Deus*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006. p.25.

HUACO, Marco. A laicidade como princípio constitucional do Estado de Direito. In: LOREA, Roberto Arriada (Org). *Em defesa das Liberdades Laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

LEITE, Fábio Carvalho. *Estado e Religião*. Curitiba: Juruá, 2014.

LEOPOLDO, Ana Carolina Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O Príncipe*. Porto Alegre: L&PM, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, 1984.

NETO, Roberto Medaglia Marroni. Imunidade dos templos de qualquer culto 382. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

OABRJ. Em Adin OAB questiona lei sobre isenção de contribuições sociais. 2013. Disponível em: < <http://www.oabrj.org.br/noticia/77147-Em-Adin-OAB-questiona-lei-sobre-isencao-de-contribuicoes-sociais-> >. Acesso em: 10 jan. 2015.

ORO, Ari Pedro, LOREA, Roberta Arriada (Orgs.). *Em defesa das liberdades laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

SINNER, Rudolf von. Teologia Pública no Brasil: um primeiro balanço. *Perspectiva Teológica*, Belo Horizonte, ano 44, n. 122, p. 11-28, jan./abr. 2012.

_____. Estado e Religiões: O exemplo da Alemanha. *Civitas, Revista de Ciências Sociais*, Porto Alegre, vol. 14, n. 3, p.467-483, set/dez. 2014.

STURTZ, Gabriel. Natureza Jurídica da Imunidade e Demais Formas de não-tributação: Evolução Doutrinária e Jurisprudencial. In: DIFINI, Luis Felipe Silveira. (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 129-147. Disponível em: <<https://gabrielsturtz.wordpress.com/2011/10/24/natureza-juridica-da-imunidade-e-demais-formas-de-nao-tributacao-evolucao-doutrinaria-e-jurisprudencial/>>. Acesso em: 19 maio 2015.