

LEONARDO DECONTO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RENÚNCIA FISCAL EM FAVOR DE IGREJAS
NA PERSPECTIVA DA LAICIDADE DO ESTADO**

BENTO GONÇALVES

2022

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL – UCS
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DA REGIÃO DOS VINHEDOS – CARVI
ÁREA DO CONHECIMENTO: CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

LEONARDO DECONTO

ORIENTADORA: PROFA. DRA. MELISSA DEMARI

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade de Caxias do Sul – UCS, Campus Universitário da Região dos Vinhedos – CARVI.

BENTO GONÇALVES

2022

LEONARDO DECONTO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RENÚNCIA FISCAL EM FAVOR DE IGREJAS
NA PERSPECTIVA DA LAICIDADE DO ESTADO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Direito,
pela Universidade de Caxias do Sul – UCS,
Campus Universitário da Região dos
Vinhedos – CARVI.

Aprovado em: __/__/__

Banca Examinadora:

Professora Dra. Melissa Demari (Presidente)
Universidade de Caxias do Sul – UCS

Professora Dra. Andrea Aldrovandi
Universidade de Caxias do Sul – UCS

Professora Me. Giovana Cenci Zir
Universidade de Caxias do Sul – UCS

Vivemos num Estado laico, isto é, as autoridades religiosas não fazem parte da regulação da vida pública. O direito é responsabilidade do poder público.

Sir Philip Hoby (1503-1558)

Dedico esta pesquisa a toda minha família, a minha namorada, a meus amigos, professores e demais incentivadores que sempre acreditaram em meu potencial durante esta longa jornada de obstáculos e desafios.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha orientadora, que, sempre presente, proporcionou condições para que eu pudesse, enfim, concluir o presente trabalho com êxito. Não faltou, de sua parte, boa vontade e compreensão – mesmo em momentos de maior dificuldade.

Agradeço, também, a minha família, a meus amigos e a minha namorada, pela paciência mesmo nos momentos de ausência, pois, em vez de queixas, deles recebi sempre apoio para que eu fizesse o melhor possível.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo geral responder à seguinte pergunta: é (in)constitucional a renúncia fiscal concedida em favor de igrejas na perspectiva da laicidade do Estado? Quanto aos objetivos específicos, trata-se dos seguintes: (1) investigar a laicidade do Estado brasileiro enquanto princípio estruturante deste; (2) investigar o tratamento histórico constitucional da laicidade; (3) investigar as hipóteses de renúncia fiscal; (4) investigar a imunidade tributária no texto constitucional e, também, a renúncia fiscal concedida a determinadas igrejas. A fim de cumprir os objetivos estabelecidos, a investigação ora apresentada procede a um percurso orientado metodologicamente por pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. O trajeto percorrido possibilita confirmar as hipóteses de pesquisa: (1) o Estado brasileiro é laico, de maneira que não pode beneficiar, amparar e subsidiar, em qualquer aspecto, determinadas igrejas, a fim de tratar a todas com igualdade e manter a liberdade religiosa; (2) o Estado brasileiro vem se envolvendo cada vez mais com determinadas religiões, como atesta o grande número de parlamentares religiosos na composição do Congresso, o que gera interlocuções entre os interesses desses parlamentares e assuntos de Estado, havendo, por isso, uma grande abertura à concessão de benefícios a determinadas igrejas, abertura que fere o princípio da laicidade do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: liberdade religiosa; imunidade tributária; isenções; igualdade.

ABSTRACT

The present work has the general objective of answering the following question: is the tax waiver granted in favor of churches (un)constitutional, in light of the secularity of the State? As for the specific objectives, they are the following: (1) investigate the secular nature of the Brazilian State as its structuring principle; (2) investigate the historical constitutional treatment of secularism; (3) investigate the cases of tax waiver; (4) investigate tax immunity in the constitutional text and also the tax waiver granted to certain churches. In order to fulfill the established objectives, the investigation presented here proceeds on a methodologically guided path through bibliographic and jurisprudential research. The taken path makes it possible to confirm the research hypotheses: (1) the Brazilian State is secular, in such a way that it cannot benefit, support and subsidize, in any aspect, certain churches, in order to treat all of them with equality and maintain religious freedom ; (2) the Brazilian State has been increasingly involved with certain religions, as evidenced by the large number of religious parliamentarians in the composition of the Congress, which generates interlocutions between the interests of these parliamentarians and matters of State, and there is, therefore, a great openness to granting benefits to certain churches, openness that violates the principle of secularism in the State.

KEYWORDS: religious freedom; tax immunity; exemptions; equality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I.....	12
DIREITOS FUNDAMENTAIS E LIBERDADE DE CRENÇA	12
1.1 Os fundamentos e as premissas da laicidade do Estado	12
1.2 O tratamento estatal das religiões no Brasil	18
CAPÍTULO II.....	21
INTERLOCUÇÕES ENTRE BENESSES TRIBUTÁRIAS A IGREJAS E LAICIDADE DO ESTADO	21
2.1 Imunidade tributária no texto constitucional e renúncia fiscal	21
2.2 (In)compatibilidade dos benefícios tributários concedidos a igrejas na contemporaneidade	31
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS.....	41

INTRODUÇÃO

Atualmente, são recorrentes, no cenário brasileiro, notícias e informações sobre os governos dos entes federados deferirem, de forma reiterada, benefícios tributários para igrejas, benefícios que, ao cabo, implicam renúncia fiscal.

Conforme determinado pela Constituição Federal, no artigo 150, VI, é assegurada a igrejas a imunidade tributária sobre o seu patrimônio, os seus bens e os seus serviços, o que alicerça a liberdade religiosa e de culto, na medida em que a imunidade é benefício uniforme para todas as religiões e impede que o Estado exerça, através da tributação, influência na liberdade religiosa. A ideia de *imunidade tributária* é, assim, compreendida como uma forma de o Estado interferir na vida de cada indivíduo, tolhendo e estimulando práticas religiosas, de modo que pode ser instrumento de discriminação de indivíduos, por parte do Governo, devido à religião e à crença de cada um.

A imunidade tributária é cláusula pétrea e, portanto, somente pode ser alterada através de Emenda Constitucional. Além disso, a referida imunidade alcança apenas impostos sobre bens, serviços e patrimônios, estando os entes federados livres para exercerem sobre as igrejas outras competências tributárias, como contribuições e taxas.

Diante desse cenário – e considerando a perspectiva de que são recorrentes as iniciativas estatais de deferimento de benefícios tributários a igrejas em relação aos tributos que, de fato, o Estado poderia cobrar –, o presente trabalho tem como **objetivo geral** responder à seguinte pergunta: é (in)constitucional a renúncia fiscal concedida em favor de igrejas na perspectiva da laicidade do Estado?

Para tanto, parte das seguintes **hipóteses**:

- (1) O Estado brasileiro é laico, de maneira que não pode beneficiar, amparar e subsidiar, em qualquer aspecto, determinadas igrejas, a fim de tratar a todas com igualdade e manter a liberdade religiosa.
- (2) O Estado brasileiro vem se envolvendo cada vez mais com determinadas religiões, como atesta o grande número de parlamentares religiosos na composição do Congresso, o que gera interlocuções entre os interesses desses parlamentares e assuntos de Estado. Por isso, há uma grande abertura

à concessão de benefícios a determinadas igrejas, o que fere o princípio da laicidade do Estado.

Além de tais objetivo geral e hipóteses, o estudo ora apresentado visa ao cumprimento dos seguintes **objetivos específicos**:

- (1) investigar a laicidade do Estado brasileiro enquanto princípio estruturante deste;
- (2) investigar o tratamento histórico constitucional da laicidade;
- (3) investigar as hipóteses de renúncia fiscal;
- (4) investigar a imunidade tributária no texto constitucional e, também, a renúncia fiscal concedida a determinadas igrejas.

Para cumprir os objetivos propostos, este trabalho divide-se em dois capítulos.

No primeiro capítulo, abordam-se os direitos fundamentais e a liberdade de crença na perspectiva constitucional. Para tanto, faz-se uma breve análise quanto ao tratamento histórico constitucional dispensado à laicidade e, também, quanto ao tratamento estatal dispensado às religiões no Brasil.

No segundo capítulo, abordam-se as interlocuções entre benefícios tributários concedidos a igrejas e o princípio da laicidade do Estado. Na sequência, expõe-se o texto constitucional que rege a imunidade tributária e a renúncia fiscal, bem como o rito ao qual se submetem. Por fim, analisa-se a inconstitucionalidade dos benefícios tributários concedidos a igrejas na atualidade.

O método de abordagem aqui empregado foi a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, tendo sido examinado, principalmente, o texto constitucional. Além disso, buscou-se analisar as doutrinas sobre o assunto em artigos científicos, noticiários, enunciados e normativas diversas.

CAPÍTULO I

DIREITOS FUNDAMENTAIS E LIBERDADE DE CRENÇA

Considerando-se que o presente estudo tem por objeto a análise da constitucionalidade da concessão, por parte do Estado, de benefícios tributários a igrejas, é necessário que, preliminarmente, sejam analisadas as bases constitucionais associadas à liberdade de culto.

1.1 Os fundamentos e as premissas da laicidade do Estado

A Constituição Federal, no artigo 5º, VI, assegura a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença como direito fundamental, protegendo o livre exercício dos cultos religiosos, garantindo, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e às suas liturgias. Tal determinação está associada à laicidade do Estado brasileiro, característica que é fruto de uma construção histórica que transcende a história do Brasil.

Destarte, para fins de articulação do suporte teórico do presente estudo, é necessário que se estabeleça a devida distinção entre “Estado leigo” e “Estado laico”.

Conforme análise etimológica, o termo "leigo" vem do grego *laikós*, que significa "coisas relacionadas ao povo" (*laós*). No uso religioso, o termo “leigo” (*laikós*) é usado apenas para distinguir as pessoas que se dedicaram a uma missão especial, como diáconos, presbíteros e bispos, daquelas que se dedicaram apenas ao batismo, conforme o Hansen (2018).

O termo “laico”, por seu turno, apesar de ter origem etimológica idêntica, designa o atributo da imparcialidade estatal em face das crenças religiosas.

O Estado brasileiro é, por declaração e por princípio, laico, característica esta usada como instrumento destinado a assegurar a liberdade religiosa.

A fixação da laicidade do Estado, como é o caso do Brasil, tem por fundamento a separação entre Estado e religião, a partir da ideia de que, ao separá-los, o ordenamento jurídico preservará uma das liberdades básicas do cidadão, qual seja, a de crença.

Domingos (2008, p. 252) explica a laicidade da seguinte maneira: “A laicidade não é o antirreligioso na sociedade, mas o arreligioso na esfera pública. É a separação entre fé (domínio privado) e instituição (Igreja = instituição de domínio público)”.

A laicidade não deve, outrossim, ser confundida com a liberdade de culto. Enquanto a primeira se refere à separação entre Estado e igreja, a segunda determina a liberdade de rezar e praticar comportamentos adequados à atuação externa em casa ou em público, bem aceitar donativos para esse fim (DA SILVA, 1990).

Sobre a importância do Estado laico, Fiscmann (2012, p. 12) aponta que

O caráter laico do Estado, que lhe permite separar-se e distinguir-se das religiões, oferece à esfera pública e à ordem social a possibilidade de convivência da diversidade e da pluralidade humana. Permite, também, a cada um dos seus, individualmente, a perspectiva da escolha de ser ou não crente, de associar-se ou não a uma ou outra instituição religiosa.

Para entender-se o conteúdo da laicidade estatal, assim como a dimensão desse valor no Estado contemporâneo, é importante que os dados históricos atinentes à questão sejam resgatados.

A relação entre Estado e religião não era uma questão no pensamento grego clássico, pois não havia nada sobre um estado natural anterior e sim sobre um estado divino liderado por deuses.

O pensamento grego clássico se manteve por décadas. Não existia uma autoridade além de Deus, o que impunha somente dois caminhos: a submissão e a obediência. Quem não respeitasse essa ideia seria punido por Deus, nessa vida ou na próxima, como consta em Romanos 13:1-7:

Todo homem esteja sujeito às autoridades superiores; porque não há autoridade que não proceda de Deus; e as autoridades que existem foram por ele instituídas. De modo que aquele que se opõe à autoridade resiste à ordenação de Deus; e os que resistem trarão sobre si mesmos condenação. Porque os magistrados não são para temor, quando se faz o bem, e sim quando se faz o mal. Queres tu não temer a autoridade? Faze o bem e terá louvor dela, visto que a autoridade é ministro de Deus para teu bem. Entretanto, se fizeres mal, teme; porque não é sem motivo que ela traz a espada; pois é ministro de Deus, vingador, para castigar o que pratica o mal. É necessário que lhe estejais sujeitos, não somente por causa do temor da punição, mas também por dever de consciência. Por esse motivo, também pagais tributos, porque são ministros de Deus, atendendo constantemente, a este serviço. Pagai a todos o que lhes é devido: a quem tributo, tributo; a quem imposto, imposto; a quem respeito, respeito; a quem honra, honra. (BÍBLIA, 2008, p. 1403-1404).

Analisando citação anterior, Rivero e Moutouh (2006, p. 525) afirmam que

O cristianismo introduziu uma revolução na situação anterior com a distinção entre as áreas da religião e do poder de Estado, fundamental para os desenvolvimentos posteriores da liberdade. A dualidade afirmada pelas palavras evangélicas: “Daí a César o que é de César e a Deus o que é de Deus” deixa, porém, espaço para relações bastante diferentes entre os dois poderes. A delimitação de suas respectivas esferas de ação é difícil, e as zonas intermediárias se prestam a conflitos. Sobretudo, ambos são exercidos por autoridades que, mesmo espirituais, são, porque humanas, acessíveis à vontade de poder.

A partir disso, é possível inferir que a relação simbiótica entre as religiões apostólica católica Romana e o Estado é fruto da vontade de pessoas que atuam como chefe de uma organização, buscando a concentração de poder e riqueza. (RIVERO; MOUTOUH, 2006).

O período colonial foi marcado pela confusão de interesses entre Estado e religião. Conforme Cáceres (1993, p. 57),

os reis de Portugal não eram considerados apenas reis católicos, mas diretamente nomeados por Deus e destinados a expandir o império e a fé católica. Com o objetivo de realizar essa tarefa, os papas entregaram o comando da Igreja portuguesa aos reis, que controlariam a Igreja, mas deveriam expandir a fé e sustentar os religiosos, em troca da cobrança do dízimo.

Nesse contexto histórico, o Rei de Portugal tinha o direito de patrocinar e nomear autoridades para controlar a Igreja Católica, incluindo-se nesse controle todo o seu patrimônio e toda a sua renda.

Com a Proclamação da Independência no Brasil Império, em 1822, a situação não mudou muito. A Constituição imperial de 1824 apontava claramente a conexão entre Estado e religião, lidando com questões religiosas de uma maneira que favorecia claramente o catolicismo, com alguma liberalidade na questão da individualidade, pois o “foro íntimo encontrar-se-ia livre para a escolha religiosa, o que não se verifica no espaço público, na medida em que a manifestação exterior ainda é proibida” (RIBEIRO, 2002, p. 61).

A esse respeito, reflete Ribeiro (2002, p. 62):

O fato, no entanto, é que a Constituição de 1824, se não excluiu totalmente a liberdade religiosa na teoria, na prática invalidava a sua eficácia [...]. A liberdade de culto estava proibida, e a organização do Estado, por sua vez, interferia imediata e profundamente na realidade dos cidadãos, na medida

em que o caráter público e privado do direito era todo orientado por um Estado religioso. São exemplos dessa orientação certas normas constitucionais que demonstravam o quanto era ilusória qualquer garantia formal à liberdade religiosa de crença, já que o a de culto era efetivamente proibida.

A primeira Constituição Republicana foi promulgada, no Brasil, em 1891, sob a égide do positivismo e do racionalismo então dominantes, os quais confirmaram a nova escolha de separação entre Estado e igreja, estabelecendo o Estado laico e a liberdade religiosa.

Tal constituição já previa a imunidade tributária, a qual tinha a finalidade de assegurar a separação entre Estado e igreja. Entretanto, a constituição da época não menciona o termo “imunidade” e sim o termo “isenção”, embora atribuisse ao segundo termo o mesmo sentido atribuído, atualmente, ao primeiro.

O que, à época, era chamado de “isenção” foi inserido, na Constituição, por meio da obra de Ruy Barbosa, conforme Costa (2006, p. 28):

A carta de 1891 contempla, originariamente, a “isenção” da produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar (art. 9º, 2º, § 2º), além de vedar aos Estados e à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água que transportarem, bem como de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (art. 11, 1º e 2º). A imunidade recíproca entre Estados-membros e União (art. 10) [...].

Já a Constituição de 1934, em seu artigo 113, item 5º, reiterou as liberdades de consciência, de crença e de exercício de cultos religiosos, desde que não violassem a ordem pública e os bons costumes. Ademais, esse dispositivo previa, expressamente, a personalidade jurídica das entidades religiosas.

Conforme Oliveira (2017) em contrapartida, a Constituição de 1937 regrediu quanto ao tema das imunidades tributárias em geral, mantendo, contudo, a imunidade dos cultos religiosos (artigo 32, alínea b), retirando as demais imunidades da Constituição anterior. A lacuna constitucional somente foi solucionada com a Emenda Constitucional nº 9, de 1945, que inclui a imunidade entre os Entes Federativos (artigo 32, alínea c).

Posteriormente, a Constituição de 1967 manteve as previsões do texto constitucional anterior acerca das imunidades de templos e cultos, ampliando as hipóteses de imunidade tributária. As mudanças principais incidiram na imunidade sobre o papel, que, até então, era somente destinada a impressões de jornais, mas

que, com a Constituição de 1967, passou a atingir, igualmente, livros e periódicos. Conforme Carraza (2015), o novo texto, além das imunidades já destacadas, instituiu, também, a imunidade de imposto sobre a propriedade territorial rural, sobre a transmissão de bens imóveis e sobre direitos de garantias.

Assim, da Constituição de 1891 à Constituição de 1988, os sucessivos textos constitucionais mantiveram a regra geral da imunidade tributária das igrejas.

A chamada Constituição Cidadã de 1988, contudo, ampliou significativamente, através da separação entre Estado e religião, os direitos fundamentais associados à liberdade religiosa.

Com base nesse panorama histórico geral sobre a imunidade de igrejas, e considerando-se que esta tem por finalidade preservar a liberdade religiosa (como adiante será discutido), é importante que se analise por que tais questões foram alçadas à condição de direitos fundamentais.

A Constituição de 1988 estabelece e assegura como direito fundamental a liberdade de crença nos seguintes artigos:

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

[...]

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

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei. (BRASIL, 1988, s./p.).

A Constituição Federal de 1988 reconhece, pois, como direito fundamental, a liberdade de religião, consolidando o Brasil como um país laico. A partir desses pressupostos, tem-se como certo que o Estado brasileiro deve proporcionar, a seus cidadãos, um clima de perfeita liberdade religiosa vedando a intolerância e o fanatismo religiosos.

Tendo sido delimitada a relação entre liberdade de crença e laicidade como direito fundamental, é necessário, agora, analisar os direitos fundamentais no texto constitucional, especialmente aqueles que circundam o problema apresentado no presente trabalho.

É possível conceituar os direitos fundamentais, segundo Silva (2014), como os direitos essenciais em situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não vive, não sobrevive e não se realiza.

Em sua gênese, no início do Estado moderno, os direitos fundamentais foram concebidos como uma proteção do indivíduo em relação à atuação estatal. Posteriormente, os direitos fundamentais acompanharam a evolução do Estado. Em um terceiro momento, surgem os direitos fundamentais de terceira geração, expressos nos direitos políticos, de participação.

Ferrajoli (2004, p. 37) assim define os direitos fundamentais:

[...] são direitos fundamentais todos aqueles direitos subjetivos que correspondem universalmente a todos os seres humanos enquanto dotados do status de pessoas, cidadãos ou pessoas com capacidade de agir; entendido por direito subjetivo qualquer expectativa positiva (de prestações) ou negativa (de não sofrer lesões) ligada a um indivíduo por uma norma jurídica; e por 'status' a condição de um sujeito, prevista também por uma norma jurídica positiva, como pressuposto de sua idoneidade para ser titular de situações jurídicas e/ou autor dos atos que são exercício destas.

Os direitos fundamentais de primeira geração – os quais demandam apenas uma postura negativa do Estado, no sentido de não os violar – são, basicamente, os seguintes: o direito à vida, o direito à liberdade, o direito à segurança, o direito à propriedade e o direito à igualdade. Dentre as inúmeras dimensões da liberdade, há a liberdade de crença, a qual é inerente à condição humana, daí a importância de o Estado assegurar a liberdade religiosa e criar mecanismos que assegurem tal liberdade, dentre os quais está, por exemplo, a imunidade religiosa, conforme adiante analisado.

Apontados os artigos fundamentais que destacam a liberdade de crença, é importante ressaltar que esta é, igualmente, um pilar da democracia. Afinal, a religiosidade é um assunto pessoal e privado, de modo que as escolhas pessoais de cada indivíduo não podem interferir na política brasileira e vice-versa, sob pena de afetar a própria democracia.

Conforme Soriano (2009, p. 54):

Não há direitos civis e políticos sem democracia, nem tampouco liberdade religiosa. A democracia é o substrato que permite o exercício da liberdade religiosa e, também, dos demais direitos fundamentais da pessoa humana.

Se a participação e a representatividade populares são as bases do Estado, e se o voto individual é o meio para tanto, em entrando na religião também haverá uma ruptura da racionalidade democrática, pois certamente a vontade de quem está alinhado a determinadas religiões terá mais peso do que a vontade de quem não tem essa radicalidade religiosa.

Assim, no tocante aos sentidos jurídicos associados à laicidade, esta tem como objetivo a preservação do Estado do povo, segundo o qual todas as crenças religiosas precisam ser pensadas, protegidas e de igual modo, respeitadas, o que não significa que o Estado negue a importância e a legitimidade das crenças religiosas pelo povo. Muito pelo contrário: conforme Figueiredo (2004), o caráter laico do país estabelece a obrigação de garantir um tratamento igualitário a todas as pessoas no que concerne a dogmas, cultos religiosos e, mesmo, na ausência destes.

A laicidade determina, destarte, que o Estado permaneça neutro em assuntos religiosos. Essa neutralidade apresenta dois significados distintos. O primeiro significado diz respeito à exclusão da religião por parte do Estado e da esfera pública, o que expressa uma "exclusão neutra". O segundo significado refere-se ao Estado de justiça religiosa, o que leva à necessidade de o Estado tratar as religiões de igual forma. Conforme Montero (2006), esse significado é chamado de "neutralidade-justiça". Há, contudo, o risco de se expandir de forma irracional os conceitos da laicidade, o que é uma forte tendência nas discussões teóricas desde o início dos anos 1990. A laicidade costuma ser confundida com outros conceitos relacionados.

A separação entre religião e Estado envolve, obviamente, uma obrigação de separar a política das decisões governamentais, garantindo, assim, o exercício da democracia e o respeito ao pluralismo de crenças e valores, justamente porque tal pluralismo depende da liberdade. Portanto, para as mais diversas agendas, o Estado deve ser o mais neutro e igualitário possível, razão pela qual o laicismo é um princípio fundamental para salvaguardar a democracia e os direitos tanto individuais quanto coletivos.

1.2 O tratamento estatal das religiões no Brasil

Conforme acima referido, a laicidade está expressamente consagrada no artigo 5, incisos VI e VIII.

Inserida no rol de direitos fundamentais, segundo Moraes (2003), a conquista constitucional da liberdade religiosa é uma verdadeira contribuição para o amadurecimento de uma nação. Essa visão é confirmada pela importância desse direito/garantia fundamental em diretrizes, tratados internacionais e documentos, bem como no ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se de assegurar o pleno gozo do ser humano e do seu divino, ou daquilo que o conecta a ele (religião), sem qualquer impedimento, preconceito, discriminação ou qualquer comportamento intolerante.

A necessidade de o Estado manter-se neutro nos assuntos associados à religião é reforçada no artigo 19 do texto constitucional:

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. (BRASIL, 1988, s./p.).

Há, ainda, o disposto no artigo 143, §, segundo o qual “os eclesiásticos ficam isentos do serviço militar obrigatório em tempo de paz”. Porém, de acordo com suas aptidões, eles estão sujeitos a encargos de interesse nacional, de modo que, em caso de guerra, podem ser convocados.

O art. 210, § 1, por sua vez, também aborda a proteção à liberdade religiosa, determinando que “o ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental”. Da mesma forma, o Art. 213, também da Constituição, determina que “os recursos públicos serão destinados às escolas públicas podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei”. Finalmente, o art. 226, § 2º aponta que “o casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei”. Tais referências à relação entre Estado e igreja no país, todas esculpidas no texto constitucional, reforçam a separação entre estado e igreja no Brasil.

Ademais, ainda no que tange ao aspecto legal e à institucionalização das igrejas, o Estado estabelece como elas serão juridicamente articuladas. É o que dispõe o artigo 44, parágrafo 1º do Código Civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: [...]
IV – as organizações religiosas; [...]
§ 1º – São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público

negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (BRASIL, 2002, s./p.).

O reconhecimento dos cultos por meio da personalidade jurídica cria uma obrigação legal para o país, ou seja, não causa dificuldades ou constrangimentos para a criação de organizações religiosas. No entanto, a ausência de constrangimento não significa que o país possa construir templos religiosos por conta própria. Essa mudança expressa uma compreensão do espiritualismo e das práticas afro-brasileiras, por exemplo, as quais são aceitas como atividades religiosas e têm plenos direitos de expressão pública.

Faz-se importante, contudo, referir o paradoxo no tocante à premissa da laicidade e das definições legais em torno da questão. Afinal, o regramento legal estatal em torno da constituição das igrejas é, ele próprio, expressão da conexão entre ambos os temas.

Não obstante, o discurso jurídico brasileiro assume a fé como um campo que envolve apenas os indivíduos e não está sujeito a nenhuma interferência do Estado. A esse propósito, para Karam (2009, p. 1),

O Estado não está autorizado a adotar uma religião oficial, nem impor qualquer crença, devendo respeitar e tratar todos os indivíduos igualmente, o Estado conseqüentemente não pode legislar com base em pautas ditadas por representantes dessa ou daquela religião.

Analisando tal questão, Santos Junior (2007, p. 17) conclui:

Com efeito, os textos doutrinários nacionais que se referem de algum modo à liberdade de organização religiosa restringem-se a traçar um esboço histórico das relações entre Igreja e Estado, culminando com a singela constatação de que nosso sistema constitucional sufraga, no particular, os princípios da separação e da colaboração.

Percebe-se, pois, que o grau de secularismo no país ainda não foi verdadeiramente compreendido, o que se deve, principalmente, à força política que a religião predominante no Congresso representa na sociedade, predomínio este contrário ao modelo de Estado laico adotado por nossa Constituição.

CAPÍTULO II

INTERLOCUÇÕES ENTRE BENESSES TRIBUTÁRIAS A IGREJAS E LAICIDADE DO ESTADO

Considerando-se que o estudo ora apresentado é destinado à análise da imunidade religiosa e de sua compatibilidade com o Estado democrático e laico de direito, é essencial que se analise o fenômeno em conjunto com outras espécies de benesses tributárias, de maneira que seja possível formar uma opinião completa e crítica sobre a questão.

No tocante à imunidade tributária, esta é, essencialmente, voltada à garantia do Estado laico e, talvez, seja uma das mais significativas expressões estatais no sentido de assegurar tal princípio.

A imunidade tributária está inserida no artigo 150 da Constituição Federal que dispõe, no inciso VI, o seguinte:

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; [...] (BRASIL, 1988, s./p.).

Ademais, conforme adiante explicado, em recente alteração normativa, por meio da Emenda nº 116, o Estado assegurou a extensão da imunidade tributária aos imóveis alugados de particulares para fins de instalação e funcionamento de templos religiosos.

2.1 Imunidade tributária no texto constitucional e renúncia fiscal

Segundo Sabbag (2013), a imunidade tributária é uma restrição ao exercício da competência tributária por parte do ente estatal que recebeu tal poder, sendo, portanto, uma competência negativa, que impede o exercício do poder tributário pelos entes federados sobre pessoas e bens.

As imunidades, porém, para além de meras limitações tributantes, encontram fundamentos em valores fundantes do Estado brasileiro. Ao analisar-se a condição

histórico-político-social brasileira, verifica-se que a imunidade ampara direitos fundamentais, tais como liberdade religiosa, liberdade de expressão, liberdade de associação política e sindical. Isso impede a ação do Estado, através do exercício da atividade tributante, sobre a liberdade religiosa, o direito à educação e o direito à associação sindical, dentre outros.

Percebe-se, destarte, que as normas de imunização estão elencadas na Constituição Federal. Sabbag (2016, p. 295) aponta que as normas referentes à imunidade “decorre[m] dos sublimes princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a limitar o poder de tributar”.

O fenômeno da imunidade tributária considera a exclusão dos fatos tributáveis, não porque não existam, mas porque a Constituição limita as principais obrigações dos fatos tributáveis ou o poder tributante. Assim, no tocante a igrejas, por exemplo, os fatos tributáveis (como patrimônio para o IPTU e renda para o IRPF) existem, mas estão fora da incidência da norma responsável por criar o tributo. Tais hipóteses estão, sempre, amparadas em justificativas constitucionais, especialmente nos direitos fundamentais, conforme acima apontado.

A esse respeito, Carvalho (2004, p. 172) ensina que “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”.

Portanto, observa-se que, uma vez que a Carta Magna prevê o exercício da competência tributária, no sentido de criar impostos, a mesma Constituição atribui, ao legislador ordinário, a responsabilidade de definir o alcance das normas legais que geram a tributação, sendo que, nas hipóteses de imunidade, o exercício da competência tributária sobre determinados entes ou pessoas está proibido.

Falcão (2002, p. 64) pontua que a imunidade

É uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

Já Sabbag (2016, p. 298) conceitua a imunidade como sendo

A norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a

atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de “não incomodação” perante o ente tributante.

Em linhas gerais, embora haja consenso sobre as imunidades tributárias, é impossível determinar um conceito completo e único acerca desse fenômeno. Todavia, todos os doutrinadores até aqui retomados apontam no sentido de que a Constituição afasta, do campo da incidência tributária, determinados fatos ou pessoas.

Para Baleeiro (2005, p. 226), a imunidade tributária pode ser definida como “exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição”.

De acordo com Carrazza (1998, p. 418), a

imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes, para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados, fatos, bens ou situações.

Machado (2004), por sua vez, defende que a “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição à incidência de regra jurídica” (MACHADO, 2004, p. 265).

Por fim, Costa (2016, p. 105) afirma que

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

Neste sentido, pode-se verificar que as imunidades estão diretamente ligadas à Constituição, pelo seu alcance, pela sua amplitude e pela sua intensidade.

Para dar continuação e melhor compreensão ao trabalho, é imperioso que se diferencie e conceitue três institutos tributários que podem ser confundidos, quais sejam: a imunidade tributária – já estudada acima –, a isenção tributária e a não incidência. A definição a seguir mostra bastante relevante na medida em que não são raros os casos em que o ente federado se serve de instrumentos mais maleáveis para dispensar cobrança de impostos, quando assim lhe convém, tais como isenção.

Acerca disso, reza Machado (2017):

[...] a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu suporte fático; c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

Carvalho (2007, p. 198) também pondera a propósito da distinção entre imunidade e isenção:

O paralelo [entre imunidade e isenção] não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de 11 matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. [...] O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.

De maneira similar, Coêlho (2008, p. 171-172) distingue os institutos:

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional. A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada [...].

Na mesma direção, resume Amaro (2014, p. 117): “Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.

Em síntese, a imunidade tributária prevista no artigo 150 da Constituição, acima transcrito, é uma limitação constitucional do poder tributário dos entes federativos, pois atua conforme a definição de competência. Pode-se entender que a Constituição proíbe qualquer ente federado de exigir a tributação de determinados setores ou produtos.

Quanto à não incidência, trata-se da falta de classificação para tributar algo. São todos os fatos que não podem ser cobrados por conta da falta de um elo entre o fato e a norma tributária. Fato esse que não tem aptidão para gerar obrigação tributária.

A isenção é estabelecida na Lei nº 5.172 de 1966, em específico no artigo 176, como sendo um modo de afastamento do crédito tributário. Ela é sempre fruto da lei que estabelece os requisitos necessários para a sua permissão. Assim, atua após a definição da competência, renunciando a tributação sobre determinado bem ou fato no caso concreto.

Porém, em termos práticos e para além das diferenças teóricas, as diferenças essenciais entre imunidade e isenção se devem ao fato de que, enquanto a imunidade está prevista no texto constitucional, dependendo, inclusive, de reforma constitucional para ser alterada, a isenção depende de lei ordinária como regra, sendo muito mais facilmente deferida e extinta, por conta da flexibilidade do texto legal que a cria.

Em ambas as hipóteses, contudo, fica mantido o dever do ente de cumprir as obrigações tributárias acessórias, tais como apresentação da declaração do imposto de renda, manutenção de registros contábeis etc.

Após a retomada das diferenças entre os institutos tributários, faremos uma breve análise das imunidades tributárias elencadas no Art. 150, Inciso VI já transcrito acima.

Inicialmente, o texto constitucional aponta a imunidade recíproca, a qual impede os entes federados de tributarem o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. Tal dispositivo tem como pressuposto básico a preservação do pacto federativo, pelo que se conclui tratar-se de cláusula pétrea, protegida, destarte, do poder de reforma constitucional.

A imunidade recíproca deriva basicamente de dois princípios: do princípio do federalismo e do princípio da divisão igualitária. Do princípio do federalismo, porque impede que um ente federado interfira em outro; do princípio da divisão igualitária, porque trata os estados igualmente ao evitar a tributação entre eles (DOURADO, 2011).

Com relação às imunidades dos templos de qualquer culto, esta será analisada de forma aprofundada nos parágrafos seguintes.

Em relação às imunidades de partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social, para que sejam concretizadas, é

necessário que sejam contempladas três exigências previstas no Art. 14 da Lei nº 5.172/96. São elas: a não distribuição de lucros; a aplicação exclusiva dos recursos em nosso país, permitindo investimentos no exterior, desde que os dividendos sejam repatriados; e a necessidade de se manter a escrituração em livros contábeis. Elas têm como objetivo proteger a liberdade política, o trabalho, o ensino e a educação, conforme preconiza a lei 5.172/96. Também tal imunidade pode ser entendida como cláusula pétrea, na medida em que é garantidora do exercício dos direitos políticos (direitos fundamentais de terceiro grau), alcança e preserva os direitos trabalhistas (direitos fundamentais de segundo grau), e os serviços públicos básicos como saúde e educação (sendo estes igualmente direitos fundamentais de segundo grau).

As imunidades relativas a livros, jornais, periódicos e papel utilizados para impressão visam garantir a liberdade de pensamento, a liberdade de acesso à cultura e à educação. Apenas livros, jornais e revistas que difundem informação, ideias, cultura e conhecimento estão imunes. No tocante ao conteúdo, contudo, tal imunidade é ampla e irrestrita, não havendo qualquer juízo de valor acerca do conteúdo veiculado nesses materiais para fins de garantia da imunidade. Ademais, também livros digitais e outras formas de veiculação de informação pelos meios digitais estão acobertados pela imunidade.

Verifica-se que as imunidades tributárias estão relacionadas a valores importantes para a sociedade brasileira ou para o Estado em si, uma vez que, ao fim e ao cabo, são expressões de cláusulas pétreas constitucionais.

Além das imunidades genéricas destacadas no Art. 150 da CF, ainda existem as imunidades específicas que estão elencadas nos mais diversos artigos da Constituição, como o pagamento de taxas para certidões no Art. 5º, XXXIV, da CF; como a isenção de ITBI na incorporação do patrimônio para constituição de empresas, conforme Art. 156, §2º da CF; como a isenção conferida a entidades beneficentes de assistência social, conforme Art. 195, § 7º, isenção que, embora o texto constitucional trate como tal, toda e qualquer dispensa constitucional no pagamento de tributos são consideradas imunidades.

Nessa linha, ao argumentar sobre imunidades, Silva Martins pontua (2003) pontua que a

[...] imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os

cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc. (SILVA MARTINS, 2003, p. 10).

De igual forma, Borges (2011) argumenta:

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, à incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação. (BORGES, 2001, p. 184).

Expostas brevemente as hipóteses de imunidade, passa-se à análise pormenorizada da imunidade religiosa.

Inicialmente, impõe-se apontar que a imunidade sobre igrejas atinge toda e qualquer religião, mesmo as consideradas mais restritivas.

Tal imunidade alcança, por isso, a religião católica, protestante, de matriz africana, dentre tantas outras, pois o intuito é, justamente, igualar a todas. Entretanto, é essencial que o fator constitutivo da igreja seja uma determinada fé, em torno da qual orbitam seus fiéis.

Outrossim, é importante a formalização de entidades através de um ato constitutivo devidamente registrado, bem como do encaminhamento do competente pedido de imunidade tributária junto à receita federal.

Um caso específico que tramitou no STF discutiu o reconhecimento da imunidade relativamente à maçonaria. Acerca do tema, Sabbag (2011) sustenta que a maçonaria deve ser considerada como imune à cobrança de impostos:

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada, para fins de imunidade tributária, uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Tal identidade se mostra evidente quando a instituição aspira harmonizar a criatura ao Criador, por meio do sistema sacramental que lhe é inerente. (SABBAG, 2011, s./p.).

Não obstante, a decisão do Supremo Tribunal Federal, quanto ao Recurso Extraordinário de nº 562.351 do Estado do Rio Grande do Sul, apontou não se tratar a maçonaria de uma religião e sim de uma filosofia de vida, negando, dessa forma, a imunidade à maçonaria como um templo religioso, conforme voto do Ministro Ricardo Lewandowski:

Recurso extraordinário. Imunidade tributária. Art. 150, vi, c, da carta federal. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do stf. Art. 150, vi, b, da constituição da república. Abrangência do termo “templos de qualquer culto. Maçonaria. Não configuração. Recurso extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. I O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II Assim para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. (BRASIL, 2012, s./p.).

Ainda segundo Sabbag (2011), no que diz respeito à Constituição brasileira, negar a imunidade religiosa da maçonaria é um assunto polêmico, de modo que também se deveria considerá-la imune aos olhos da Constituição Federal:

A maçonaria é, sim, uma sociedade de cunho religioso, e suas lojas guardam a conotação de templo, contida no texto constitucional, devendo, portanto, ficar imunes aos impostos, em prol da liberdade religiosa que marca o ordenamento constitucional doméstico. (SABBAG, 2011, s./p.).

Nessa direção, Lobato (2014, s./p.) confirma a necessidade do reconhecimento da imunidade religiosa à maçonaria:

A maçonaria faz jus à imunidade religiosa prevista constitucionalmente, uma vez que não se pode negar o caráter religioso ou a presença de um templo e da realização de cultos, o que a adequa perfeitamente ao artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal.

O entendimento acerca da imunidade para a maçonaria já está pacificado, conforme julgado do STF acima, embora o assunto seja extremamente discutível entre os doutrinadores.

Voltando à questão da imunidade tributária de templos e cultos, elencada no Art. 150 da Constituição Federal, a expressão *imunidade* – em que pese a literalidade do texto referir que a benesse concerne a templos de qualquer culto –, esta não se limita ao imóvel, abarcando todo patrimônio, renda e serviços que estão no radar da instituição.

Nesse contexto, qualquer bem, renda ou serviço que seja usado para fins religiosos não será tributável. Ou seja, não apenas templos, mas também veículos, rendas, imóveis etc. terão a garantia de imunidade.

A respeito disso, defende Mendes (2012, p. 1528):

Quanto à extensão, a imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, abrange não apenas os prédios destinados ao culto, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.

De acordo com Sabbag (2016, p. 351):

À guisa de exemplificação, levando-se em conta os signos “patrimônio”, “renda”, e “serviços”, fácil perceber que não deve haver a incidência dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesiástico, ou sobre o chamado templo-móvel; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou esmóltulas dos fiéis, ou sobre as rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismo e conversões); etc

Segundo Sabbag (2016, p. 352), o legislador é cauteloso ao se referir a rendas e serviços. É nesse sentido que argumenta Costa (2016, p. 159):

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 renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no §4º do art. 150.

Além da imunidade dos impostos mencionadas anteriormente, o STF compreende que os imóveis alugados a terceiros também serão atingidos pela imunidade do IPTU, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Conforme reza a súmula vinculante 52:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Em suma, se o valor gerado pelo arrendamento for destinado às suas atividades básicas, o imóvel pertencente ao templo fica isento de IPTU, mesmo que seja alugado a terceiro, diferentemente da recente Emenda Constitucional, nº 116, o qual dispõe que o imóvel de terceiro alugado a igreja goze, igualmente, de imunidade tributária, assunto que abordaremos em seguida.

Conforme mencionado anteriormente, o primeiro requisito básico em relação à concessão de imunidade é que o valor dispensado seja investido integralmente na entidade religiosa sem visar lucro. O valor arrecadado deve ser “em prol de uma correspondência fática, que utiliza a destinação dos recursos como fator determinante” (SABBAG, 2016, p. 354). Portanto, há recursos para manter a existência do culto e a assistência prestada, sem haver um lucro isolado por parte de membros da igreja. É exemplo disso a “renda de alugueres de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja; renda da comercialização de objetos sacros vertida para os propósitos religiosos etc.” (SABBAG, 2016, p. 354).

Por sua vez, o segundo requisito traz como fundamento a “inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada” (SABBAG, 2016, p. 354). Isso porque, no caso de discordância substantiva, como já esclarecido anteriormente, as entidades religiosas não realizarão suas atividades principais e, portanto, usarão a inocência dos fiéis para o próprio benefício delas, o que viola diretamente os princípios da crença religiosa.

Tal seria uma boa conclusão, não fossem os excessos observados.

Como já verificamos, a Constituição proíbe expressamente os Estados, os Municípios e o Distrito Federal de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos de quaisquer cultos, salvo quanto ao ICMS, o imposto relativo à comercialização de mercadorias.

Portanto, tal imunidade tributária prevista na Constituição não se aplica a bens vendidos por templos, como bíblias, cancionários, hinos e véus, porém o ICMS sobre as contas de água e luz, por exemplo, é isento pelo benefício fiscal concedido pela Lei Complementar nº 170, em vigor até 2032.

Destarte, a exploração econômica dos negócios jurídicos associados à religião, como efetiva atividade mercadológica, acarreta lucros significativos a algumas dessas instituições, os quais não têm relação direta com a atividade religiosa e, portanto, não estão abarcados pela imunidade.

Além de todas as imunidades abordadas no presente trabalho, a recente Emenda Constitucional nº 116/2022 inseriu uma controversa hipótese de imunidade no texto constitucional. A emenda determina que a imunidade se aplica aos imóveis de particulares alugados a igrejas. É o que se encontra atualmente previsto no § 1º-a do Art. 156 da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel. (BRASIL, 1988, s./p.).

A questão da ampliação da imunidade para a hipótese é bastante controversa. De início, em que pese usar a expressão *isenção*, a hipótese trata de imunidade, na medida em que é vista na Constituição.

Sobre esse tema, é preciso considerar que o intuito da imunidade religiosa é garantir que o Estado não se utilizará da tributação para prejudicar, coibir ou estimular determinadas crenças. Nesse sentido, é preciso apontar que os templos da igreja católica, por exemplo, são em regra muito antigos e pertencem à Mitra Diocesana. Outras religiões, mais novas, não têm templos próprios, sendo obrigadas a alugá-los, e o valor do IPTU, conforme consabido, é usualmente repassado ao locatário. O cenário, portanto, prejudica algumas igrejas/religiões em detrimento de outras, fato este que é amenizado pela novidade no Art. 156.

Essa questão, contudo, ainda é bem recente e os debates acerca de seu conteúdo, bastante incipientes.

2.2 (In)compatibilidade dos benefícios tributários concedidos a igrejas na contemporaneidade

Para tratar da (in)compatibilidade da concessão de benefícios fiscais a igrejas, é essencial que, preliminarmente, sejam estabelecidas algumas premissas acerca das hipóteses de renúncia fiscal, visto que benefícios dessa ordem implicam, inevitavelmente, renúncia de receita estatal.

Em relação à matéria financeira, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia de receita só é permitida depois de analisado seu efeito financeiro no orçamento. Segundo o Ministério da Economia, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece limites e parâmetros para a renúncia de receita fiscal, tem a seguinte definição e finalidade:

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000) estabelece, em regime nacional, parâmetros a serem seguidos relativos ao gasto público de cada ente federativo (estados e municípios) brasileiro.

As restrições orçamentárias visam preservar a situação fiscal dos entes federativos, de acordo com seus balanços anuais, com o objetivo de garantir a saúde financeira de estados e municípios, a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores.

Entre seus itens está previsto que cada aumento de gasto precisa vir de uma fonte de financiamento correlata e os gestores precisam respeitar questões relativas ao fim de cada mandato, não excedendo o limite permitido e entregando contas saudáveis para seus sucessores.

Um dos mais fortes instrumentos de transparência em relação aos gastos públicos, indicando os parâmetros para uma administração eficiente, a LRF brasileira se inspirou em outros exemplos bem sucedidos ao redor do mundo, como Estados Unidos e Nova Zelândia. (BRASIL, 2000, s.p.).

Como visto, há, no Brasil, um norte legislativo que orienta a condução da receita e dos gastos públicos, com o propósito, dentre outros, de evitar endividamento do Estado em razão de gastos irresponsáveis, os quais irão impactar nas administrações futuras. O fato inconteste é que, durante muitos anos, a gestão financeira dos entes federados foi usada em favor da construção de carreiras políticas e interesses pessoais, sem que fosse priorizado o interesse público. Nessa perspectiva, eram comuns as práticas de empenho de receita em gastos com obras, em gastos pessoais etc., sem a devida fonte de custeio e com o intuito deliberado de alavancar a carreira política do gestor da época, o qual deferia a benesse e deixava a conta para o sucessor.

Por isso, desde a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, é necessário estimar o impacto orçamentário-financeiro das despesas nos anos vindouros, como previsto na referida lei. Mesmo antes da edição desta, o texto constitucional já tinha orientação nesse sentido. Veja-se o § 6º do Art. 165 da Constituição Federal:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

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

De acordo com Arruda (2021), a Constituição exige legislação específica que imponha a comprovação das consequências financeiras da renúncia de receitas de tributos, devido aos seguintes motivos: proporcionar maior transparência às questões de isenção de impostos; buscar manter um equilíbrio orçamentário; provar se tais

incentivos realmente promoverão o desenvolvimento econômico e o bem-estar das pessoas; evitar privilégios pessoais e direcionados; e garantir a legitimidade.

É pela permissão de incentivos fiscais que geralmente se opera a renúncia de receita. A Lei de Responsabilidade Fiscal é um meio que regulamenta essa permissão. Além disso, controla e garante que haja meios para investir e melhorar o bem-estar das pessoas.

No Art. 14, a LRF define quais são as medidas de renúncia de receita e presume como privilégios tributários os seguintes:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Em seu Art. 14, a LRF aponta as modalidades de renúncia fiscal, as quais são, em síntese, a exclusão do crédito tributário – que engloba a isenção e a anistia; a extinção – cuja hipótese é remissão; a modificação do crédito tributário – que permite a alteração de alíquotas e de base de cálculo; e benefícios financeiros – que abarcam subsídios, créditos presumidos e incentivos.

A partir dessas premissas, é possível verificar uma possível inconstitucionalidade em perdões fiscais concedidos individualmente ou destinados a um público determinado, bem como a pessoas específicas, nas hipóteses nas quais a concessão de tais benefícios viola as diretrizes legais e constitucionais.

A fim de situar o leitor na discussão, seguem os pormenores de cada uma das modalidades de renúncia.

A isenção é um dos meios mais utilizados para a renúncia fiscal a favor das igrejas. Conforme será evidenciado a seguir, a isenção tributária se dá através de Lei, sendo compreendida como uma dispensa legal no pagamento de um tributo. Na isenção, há uma obrigatoriedade no pagamento do tributo, porém, com aval de lei, esse tributo não é cobrado.

Em outras palavras, a isenção seria uma derrogação legal do código tributário. Isso significa que a isenção impede a ocorrência do fato gerador em si, impossibilitando a criação de um passivo tributário. Nesse sentido, conforme Souza, “na isenção, não estrutural ao tributo, a obrigação tributária ocorre, mas não é cobrável porque a lei dispensa o pagamento do crédito correspondente” (SOUZA, 1975, p. 269).

Nota-se que a imunidade não deve ser confundida com isenção, a primeira se refere a norma constitucional, embora a recente Ementa Constitucional nº116/2022 que dispensou o pagamento de IPTU a imóveis de terceiros alugados a igreja, em seu texto constitucional é tratada como isenção, porém toda e qualquer dispensa do pagamento de produtos elencadas na constituição deve ser tratada como imunidade.

Já o termo *anistia* é utilizado para designar o perdão das sanções aplicáveis em caso de descumprimento da obrigação tributária. Dessa forma, segundo Neto (2007), aqueles que receberam a anistia não serão mais punidos por quaisquer atos ilícitos cometidos. O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, em seu Art. 175, a anistia como um método de exclusão do crédito.

Vale destacar que o Art.180 do CTN determina, na anistia, o perdão da infração, bem como o da sanção resultante. Entretanto, há que se considerar que sanção e infração são consideradas institutos distintos. Assim, “a norma de anistia tributária incide sobre a norma sancionatória, extinguindo ou reduzindo a sanção tributária, mas não torna lícito o ilícito tributário.” (KZAM, 2007, p. 204)

Kzam (2007, p. 204) afirma, ainda que

[...] o perdão da infração tributária, que competentemente passada em julgado ou não, torna-se impossível de ser objeto da incidência da norma de anistia tributária quando o legislador produz norma geral e concreta reduzindo ou cancelando a sanção tributária. [...] O fato do ilícito e a sanção compõem indissociavelmente a estrutura lógica da norma, não justifica, do ponto de vista científico, a postulação do legislador preterindo a científica incidência da norma de anistia sobre a sanção.

Nas palavras do referido autor, pode-se entender que a anistia se aplica às consequências do ato e, portanto, o ato continua sendo ilícito. Baleeiro (2010) destaca que a anistia abrange apenas o perdão de sanções, não o perdão de impostos. Outros autores também criticaram a Agência de Anistia por entenderem que esta leva a atitudes indevidas de contribuintes que insistem em sua sua impunidade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal define “anistia” como privilégio fiscal aprovadora como renúncia de receita, segundo previsto no Art. 14, § 1º. No entanto, o § 3º do mesmo artigo determina que, a partir da Lei Complementar nº 101/2000, a anistia não mais será considerada como tal se for oriunda da alteração das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do Art. 153 da Constituição Federal.

Outra hipótese de renúncia fiscal é a remissão definida pelo Código Tributário, em seu Art. 156, IV, como um dos meios de extinção da obrigação tributária. De acordo com Carvalho (2008), essa remissão “No Direito Tributário corresponde ao perdão que dispensa o pagamento do crédito tributário”, ao que acrescenta o autor: “Por meio da remissão, o Fisco renuncia ao direito de cobrar o tributo devido pelo contribuinte, bem como renuncia ao direito de ação para exigí-lo” (CARVALHO, 2008, p. 321).

O Art. 172 do Código Tributário Nacional estabelece o seguinte a esse respeito:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I- à situação econômica do sujeito passivo;

II- ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III- à diminuta importância do crédito tributário;

IV- a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V- a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155. (BRASIL, 2017, s./p.).

Deve-se notar que, conforme previsto no parágrafo único do Art. 172 do CTN, uma ordem de concessão de medidas não gerais não deve criar direitos adquiridos e, portanto, pode ser revogada. Ainda segundo esse código, a remissão pode ser total ou parcial. Embora, a remissão se assemelhe à anistia, encontram-se subordinadas a regimes jurídicos diferentes. Enquanto na anistia o ato ilícito tributário é perdoado, na remissão, o crédito tributário se torna extinto.

Como hipótese de renúncia fiscal, há, ainda, o subsídio. Oriundo do latim *subsidium*, o termo “subsídio” significa reforço, auxílio. A esse propósito, Nascimento (2012) enfatiza que os subsídios advêm do Estado e visam a atender às necessidades públicas. Segundo o autor, as características do subsídio são as seguintes: “[...] ações que buscam socorrer determinadas situações em que o Estado entenda

imprescindível ao cumprimento de seus desígnios constitucionais, que é de satisfação das necessidades públicas” (NASCIMENTO, 2012, p. 141).

Considera-se que pode ser considerada um subsídio toda assistência prestada pelo Estado a determinados setores da economia, com o objetivo de corrigir distorções, promover a concorrência e privilegiar tanto a produção quanto o consumo de bens e serviços.

Nesse viés, Torres sublinha que o objetivo principal do subsídio é “influir na formação de preços e a incentivar a produção de determinados bens” (TORRES, 2005, p. 368). Para o autor, o subsídio não suscita muita reflexão entre os doutrinadores, pois, mesmo em termos de relevância, ainda é uma alteração fiscal.

Segundo Souto (2000), os subsídios podem ser classificados como simples ou como condicionados às exigências impostas pela Administração Pública. De igual forma, os subsídios podem ser emitidos com antecedência, ou seja, antes do evento. Além disso, também pode acontecer depois do fato que lhe deu causa, manifestando-se como uma espécie de compensação pelas atividades já realizadas. “Os subsídios podem ser periódicos ou não periódicos, conforme seja concedido regularmente ou não.” (SOUTO, 2014, p.113)

No âmbito legal, a Constituição Federal, no Art. 150, § 6º, impõe que o subsídio somente pode ser concedido a partir de lei específica que regule a matéria. Já o artigo 14, § 1º da LRF define o subsídio como benefício fiscal que pode incorrer em renúncia de receita. Por sua vez, a Lei Complementar 101/2000 não traz requisitos que discriminem em quais casos o subsídio será caracterizado como renúncia de receita.

O que se observa, em relação tanto aos subsídios quanto à LRF e às renúncias de receitas, é que existem requisitos que precisam ser acumulados. Portanto, os subsídios serão considerados renúncias de receita quando “houver a redução da arrecadação potencial; aumento da disponibilidade econômica do contribuinte; constituição, sob o aspecto jurídico, de uma exceção à norma que referência o tributo” (BROLIANI, 2004, p. 16).

Os subsídios não atendem, pois, aos requisitos de redução do potencial de arrecadação, nem às exceções à norma como característica tributária. De acordo com Souto (2014, p.149), os subsídios

Não reduzem a arrecadação porque nela não geram nenhum efeito, pois seus reflexos não incidem sobre os tributos, já que não guarda relação com estes. Justamente por não estarem relacionados com os tributos é que os subsídios

não representam uma exceção à norma que referencia o tributo. Na verdade, os subsídios constituem um elemento da despesa pública e não da receita.

Ademais, ressalta Broliani (2004) que, embora os subsídios sejam designados como previdenciários e sejam reconhecidos como meio de auxílio a setores econômicos, áreas pobres e determinados grupos de contribuintes, não podem ser considerados como renúncia de receita, visto não atingirem o escopo da arrecadação:

Os subsídios não representarão queda na arrecadação dos tributos, não afetarão as receitas tributárias, mas indiretamente diminuirão a receita corrente líquida, e como despesas que são, poderão prejudicar o equilíbrio das contas públicas, o cumprimento das metas e das obrigações constitucionais e legais. Por este motivo é que, ao lado do crédito presumido, foram elencados na norma do art. 14 para sujeitarem-se também ao menos a uma das duas condições nela contida, e ao relatório de impacto já referido. (BROLIANI, 2004, p. 19).

Como hipótese de renúncia fiscal, tem-se, ainda, o crédito presumido. Trata-se de uma “técnica extrafiscal de exoneração tributária” (SOUTO, 2014, p. 149), cuja função primordial é amenizar os valores dos tributos a serem pagos. Dessa forma, o crédito presumido é uma autorização para reduzir o valor e as obrigações tributárias, normalmente denominadas de crédito.

A esse propósito, aponta Souto que “Essas atribuições de créditos são fictícias, considerando que não são créditos propriamente ditos e atuam tanto no processo de apuração ou extração do imposto final, quanto por subtração direta do imposto a pagar, e implicam na redução do quantum do imposto” (SOUTO, 2014, p. 152).

O enunciado do Art. 14, §1º, da LRF enquadra o crédito presumido enquanto benefício fiscal, de modo que deve ser considerado renúncia de receita:

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

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Nesse caso, a renúncia fiscal pode ser considerada um mecanismo de orientação do comportamento econômico baseado nos interesses sociais. Portanto, não representará uma ameaça abrangente para as finanças públicas. Esse é o caso

apenas se for concedido indiscriminadamente. Somente dessa maneira a propriedade pública, os objetivos públicos e os objetivos sociais importantes podem ser danificados. Conclui-se que, se realizado de forma responsável e planejada, o abandono de renda pode gerar benefícios sociais.

Após terem sido analisadas as hipóteses de renúncia fiscal, deve-se destacar os últimos perdões fiscais concedidos e o impacto econômico desses atos. O mais recente se deu através do Projeto de Lei 1581/2020 que foi sancionada e publicada em setembro de 2020 como Lei Ordinária 14.057. À época, tal projeto causou muita controvérsia e repercutiu na mídia. Embora destinada a fundamentar “o acordo com credores para pagamento com desconto de precatórios federais e o acordo terminativo de litígio contra a Fazenda Pública”, assim como a dispor sobre a “destinação dos recursos oriundos para o combate à Covid-19, durante a vigência do estado de calamidade pública” (BRASIL, 2020, s./p.), porém, em seu Art. 9, inclui-se um perdão na cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das igrejas.

O referido projeto foi de autoria do Deputado Federal David Soares (DEM-SP), filho do Pastor R.R. Soares, fundador da Igreja Internacional da Graça de Deus. Essa instituição, segundo a *CNN Brasil*, deve R\$ 37,8 milhões à União. Verifica-se, pois, uma articulação feita por muitos deputados atualmente, no Brasil, que apresentam projetos de leis centrados nos interesses de suas próprias realidades, não levando em consideração as necessidades da população como um todo.

Vale destacar que o projeto foi vetado pelo presidente da república, que após vetos destacou

-Confesso, caso fosse Deputado ou Senador, por ocasião da análise do veto que deve ocorrer até outubro, votaria pela derrubada do mesmo.
- O Art 53 da CF/88 diz que “os Deputados e Senadores são invioláveis, civil e penalmente, por quaisquer de suas opiniões, palavras e votos. (BOLSONARO, 2020).

As manifestações do Governo por ocasião do veto ao projeto são totalmente incoerentes com a rejeição deste. Contudo, tal manifestação é bastante ilustrativa no que tange aos jogos de poder que circundam a questão em torno de benefícios fiscais deferidos a igrejas, o que corrobora o conteúdo exposto neste trabalho.

Na ocasião da manifestação acima, o presidente em exercício do Brasil afirmou que era obrigado a vetar os perdões tributários deferidos a igrejas, sublinhando a

possibilidade de um possível processo de *impeachment*, por desrespeito às leis de diretrizes orçamentárias e à Lei de Responsabilidade Fiscal, caso concordasse com o projeto de Lei sem vetos. Em contrapartida, o Presidente manifestou-se, pública e politicamente, pela concordância com as benesses em pauta.

O presente trabalho não tem como objetivo criticar um governo específico, mas sim fazer uma análise da inconstitucionalidade dos perdões concedidos a igrejas no decorrer de vários anos e por vários governos.

Por meio da Lei nº 14.057/2020, a imunidade tributária se estende à Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Segundo a CNN Brasil, com essa isenção, a União deixará de receber em torno de 1,4 bilhões entre 2021 e 2024, além de perdoar 221,94 milhões em débitos tributários. A esse respeito, cabe ressaltar que o perdão concedido não recai sobre todas as religiões, favorecendo, portanto, exclusivamente algumas.

Como já dito anteriormente, as imunidades tributárias contidas na Constituição Federal, são consideradas direitos fundamentais, dispositivos que se configuram como cláusulas pétreas, portanto toda e qualquer imunidade deve ser realizada através de ementa constitucional, tanto para a sua ampliação quanto para a sua diminuição, lembrando-se que, por se tratar de cláusulas pétreas, o texto constitucional do referente assunto não pode ser extinguido.

Com isso, o deferimento de isenções, anistias ou outras formas de benefícios fiscais é uma forma de burlar a questão, utilizando-se lei ordinária para ampliarem-se os efeitos práticos da imunidade, a qual, ao fim e ao cabo, impede a tributação, como ocorre nas isenções e nas anistias. Assim, o uso de isenções/anistias, ao implicar o não pagamento de tributos, produz os mesmos efeitos da imunidade, sem que se use emenda constitucional para tanto as quais somente poderiam, em princípio.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inserido no contexto temático da concessão governamental de benefícios tributários a igrejas, este estudo teve como **objetivo geral** responder à seguinte pergunta: é (in)constitucional a renúncia fiscal concedida em favor de igrejas na perspectiva da laicidade do Estado?

Para tanto, partiu-se das seguintes **hipóteses**:

- (1) O Estado brasileiro é laico, de maneira que não pode beneficiar, amparar e subsidiar, em qualquer aspecto, determinadas igrejas, a fim de tratar a todas com igualdade e manter a liberdade religiosa.
- (2) O Estado brasileiro vem se envolvendo cada vez mais com determinadas religiões, como atesta o grande número de parlamentares religiosos na composição do Congresso, o que gera interlocuções entre os interesses desses parlamentares e assuntos de Estado. Por isso, há uma grande abertura à concessão de benefícios a determinadas igrejas, o que fere o princípio da laicidade do Estado.

Além da pergunta definida como objetivo geral e das hipóteses formuladas como um duplo ponto de partida, o presente trabalho estabeleceu os seguintes **objetivos específicos**:

- (1) investigar a laicidade do Estado brasileiro enquanto princípio estruturante deste;
- (2) investigar o tratamento histórico constitucional da laicidade;
- (3) investigar as hipóteses de renúncia fiscal;
- (4) investigar a imunidade tributária no texto constitucional e, também, a renúncia fiscal concedida a determinadas igrejas.

Com vistas ao cumprimento dos objetivos propostos e da verificação das hipóteses formuladas, a investigação ora apresentada lançou mão de uma abordagem metodológica pautada na pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, focalizando,

sobretudo, a Constituição de 1988, mas igualmente abordando doutrinas acerca do tema investigado em artigos científicos, noticiários, enunciados e normativas diversas.

Os objetivos específicos foram cumpridos nos dois capítulos deste trabalho.

No primeiro capítulo, foram abordados, sob a ótica constitucional, os direitos fundamentais e a liberdade de crença, bem como foram examinados, de um lado, o tratamento histórico dispensado à laicidade e, de outro lado, o tratamento estatal dispensado às religiões no Brasil.

No segundo capítulo, foram analisadas as relações entre benefícios tributários a igrejas e o princípio da laicidade do Estado, assim como a imunidade tributária e a renúncia fiscal como regidas constitucionalmente, além do ritual ao qual são submetidas e a inconstitucionalidade dos benefícios tributários concedidos a igrejas na atualidade em âmbito nacional.

O trajeto percorrido permite confirmar as duas hipóteses de pesquisa, tal como responder pontualmente à pergunta definida como objetivo geral.

Eis a resposta: a renúncia fiscal concedida em favor de determinadas igrejas é, na perspectiva da laicidade do Estado, **inconstitucional**, pois, como não são todas as igrejas as beneficiadas com as concessões governamentais, tais isenções e perdões terminam por atingir, de maneira transversal, a imunidade tributária e, por consequência, a laicidade estatal, uma vez que o princípio da igualdade é rompido.

É importante referir que qualquer alteração na imunidade tributária, por esta constar como direito fundamental no texto constitucional, só poderia ser realizada por emenda constitucional. Porém, quando o Estado, recorrendo a medidas legais facilitadoras, abona algumas igrejas do pagamento de tributos através de renúncia fiscal, há um impacto negativo no tratamento igualitário a igrejas. Isso porque, como já dito, não são todas que são beneficiadas, o que ameaça o principal intuito da imunidade tributária: a liberdade e a igualdade religiosa.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARRUDA, R. F. **Renúncia Receita - Renúncia Fiscal**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/94005/renuncia-receita-renuncia-fiscal>. Acesso em: 21 nov. 2021.

BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Forense, 2010.

BÍBLIA, A. **Romanos**. In: BÍBLIA, A. Tradução de João Ferreira Almeida. Rio de Janeiro: King Cross Publicações, 2008, p. 1403-1404. Velho e Novo Testamento.

BOLSONARO, Jair Messias (@jairbolsonaro). "Confesso, caso fosse Deputado ou Senador...". 14 set. 2020, 5:21 am. Tweet. Disponível em: <https://twitter.com/jairbolsonaro/status/1305421440884387840>. Acesso em: 25 jun. 2022.

BORGES, J. S. M. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (1824)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 15 out. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: 15 out. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 15 out. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1937)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em: 15 out. 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 15 out. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1967)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 15 out. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Palácio da Alvorada. **Lei de Responsabilidade Fiscal, nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <https://www.gov.br/tesourownacional/pt-br/execucao-orcamentaria-e-financeira/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 21 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário parcial conhecido e desprovido na parte conhecida, 1ª Turma, RE: 562351/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandoski. **Julgamento**, 04 set. 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22869325/recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf/inteiro-teor-111144567>. Acesso em: 25 jun. 2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531492/codigo_tributario_nacional_3ed.pdf. Acesso em: 25 jun. 2022.

BRASIL. Palácio da Alvorada. **Lei Complementar nº 170, de dezembro 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp170.htm. Acesso em: 25 jun. 2022.

BRASIL. Palácio da Alvorada. **Lei Ordinária nº 14057, de setembro de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14057.htm. Acesso em: 25 jun. 2022.

BROLIANI, J. N. Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional – A & C**, Belo Horizonte, Editora Fórum, ano 4, n. 18, out./dez. 2004.

CÁCERES, F. **História do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1993.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 153 ed. revista, ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 28/2000. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CARRAZA, R. A. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO FILHO, J. dos S. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, R. H. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CHÂTELET, F.; DUHAMEL, O.; PISIER-KOUCHNER, E. **História das ideias políticas**. Rio de Janeiro: J. Zahar, 2000.

CRUZ, F da. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DOMINGOS, M. de F. N. 2008. Escola e laicidade. O modelo francês. **Interações cultura e Comunidade**, Uberlândia, v. 3., n. 4, p. 153.

DOURADO, E. S. da S. **Imunidade tributária dos templos religiosos**. 2011. 45f. Monografia (Especialização) – Curso de Direito, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2011.

FALCÃO, A. de A. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2002.

FERRAJOLI, L. **Derechos y garantías: la ley del más débil**. Tradução para o espanhol: Perfecto Andrés Ibáñez e Andrea Greppi. Madri: Editorial Trotta, 2004.

FIGUEIREDO, M. **Probidade administrativa**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FISCMANN, R. **Estado laico, educação, tolerância e cidadania**. São Paulo: Factash Editora, 2012.

HANSEN, J. P. Leigo: um conceito em evolução. **Vida Pastoral**, ano 59, n. 324, dez. 2018. Disponível em: <https://www.vidapastoral.com.br/edicao/leigo-um-conceito-em-evolucao/>. Acesso em: 25 jun. 2022.

IBEIRO, M. **Liberdade Religiosa: uma proposta para debate**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2002.

KARAM, M. L. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

LOBATO, R. S. A aplicação da imunidade religiosa, prevista no Art. 150, VI, “b”, da CF, à Maçonaria. **Jus.com.br**, 26 abr. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27964/a-aplicacao-da-imunidade-religiosa-prevista-no-art-150-vi-b-da-cf-a-maconaria>. Acesso em: 25 jun. 2022.

MACHADO, H de B. **Direito tributário e financeiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, H. de B. Isenção, não incidência e imunidade. **GenJurídico.com.br**. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2017/01/11/isencao-nao-incidencia-e-imunidade/>. Acesso em: 25 jun. 2022.

MARTINS, I. G. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. In: BRITO, H. M. (Org.). São Paulo: Atlas. 2003.

MENDES, G. F. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTERO, P. Religião, pluralismo e esfera pública no Brasil. **Novos Estudos Cebrap**, n. 74, p. 47-65, 2006.

MORAES, A de. **Direito Constitucional**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, C. V. do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2012.

NETO, C. J. K. **A norma de anistia no direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin Editora, 2007.

OLIVEIRA, R. L de. **Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: CRV, 2017.

RIBEIRO, M. **Liberdade religiosa: uma proposta para debate**. São Paulo: Mackenzie, 2002.

RIVERO, J; MOUTOUH, H. **Liberdades públicas**. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2006.

SABBAG, E. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. **Jusbrasil**, 2011. Disponível em: <https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas>. Acesso em: 25 jun. 2022.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS JUNIOR, A. C. dos. **A liberdade de organização religiosa e o estado laico brasileiro**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007.

SILVA, J. F. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SORIANO, A. G.; MAZZUOLI, V. de O. Direito a Liberdade Religiosa. In: **Desafios e Perspectivas para o Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SOUSA, R. G de. **Pareceres – 1: imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUTO, M. J. V. **Aspectos Jurídicos do Planejamento Econômico**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

TOMAZELLI, I. Dívidas de igrejas com Imposto de Renda e INSS chegam a R\$ 1,9 bilhão. **CNN Brasil**, 5 abr. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/dividas-de-igrejas-com-inss-e-imposto-de-renda-ja-chegam-a-r-1-9-bilhao/>. Acesso em: 25 jun. 2022.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WETERMAN, D. Com aval de Bolsonaro, Congresso anistia dívida bilionária de igrejas. **CNN Brasil**, 13 mar. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/com-aval-de-bolsonaro-congresso-anistia-divida-bilionaria-de-igrejas/>. Acesso em: 25 jun. 2022.