

# Artigos

---

# A imunidade tributária de templos de qualquer culto

---

ANDRÉIA TASSIANE ANTONACCI  
CRISTIANO ROSALINO BRAULE PINTO

**Resumo:** O presente artigo destina-se a examinar a evolução constitucional da imunidade tributária a templos de qualquer culto (art. 150, VI, b da Constituição Federal), estabelecendo uma relação entre poder de tributar, Estado e laicidade. Para tanto, faz-se um apanhado de conceitos doutrinários como “competência tributária” e “imunidade tributária”. Aborda-se, ainda, a discussão acerca da interpretação atual da imunidade religiosa conforme o Supremo Tribunal Federal. Conclui-se pela necessidade de se debater o tema socialmente, tendo a vista a sugestão legislativa para que se considere o fim da imunidade tributária de templos de qualquer culto.

**Palavras-chaves:** Imunidade religiosa. Laicidade. Intributabilidade. Poder de tributar. Constituição Federal.

## *The tributary immunity of temples of any religion*

**Abstract:** This article aims to examine the constitutional evolution of tax immunity to temples of any religion (article 150, VI, b of the Federal Constitution), establishing a relationship between taxation power, state and secularity. In order to do so, the article brings a collection of doctrinal concepts such as “tax jurisdiction” and “tax immunity.” We also discuss the current interpretation of religious immunity according to the Federal Supreme Court. It concludes by the need to debate the issue socially, considering that there is a legislative suggestion to establish the end of the tributary immunity of temples of any cult.

**Keywords:** Religious immunity. Laicity. Intributability. Power to tax. Federal Constitution.

## Introdução

Impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios, campo de incidência, dedução, isenção, alíquota, bitributação, base de cálculo, imunidade. Tais palavras compõem um léxico que, para muitos, causa aversão. Albert Einstein certa vez disse ao seu contador que “a coisa mais difícil do mundo de se entender é o imposto de renda”<sup>1</sup>, demonstrando

---

<sup>1</sup> Tradução nossa. Disponível em: <<http://quoteinvestigator.com/2011/03/07/einstein-income-taxes/>>. Acesso em: 05 de junho de 2017.

a difícil relação entre contribuintes e sistema tributário. Embora se faça presente de forma prática na vida das pessoas, o Direito Tributário detém um status de complexidade responsável por fomentar a distância entre teoria e prática. São muitos os termos – próprios deste ramo jurídico – com efeito repelente até para mentes geniais.

O presente artigo é uma tentativa de abordar um desses conceitos próprios Direito Tributário, mas com viés constitucional: a imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto (art. 150, VI, b da Constituição Federal), apelidada de “imunidade religiosa”. Longe de esgotar o tema, o que se pretende é fornecer uma visão geral pautada nas nossas diferentes Constituições. Tampouco procuramos tratar o tema hermeticamente, perpetuando eventuais preconceitos que auxiliem na manutenção da noção de que a matéria é penosa e árdua.

Preferimos estruturar o texto da seguinte forma: inicialmente, faremos um apanhado do conceito doutrinário de imunidade tributária. Em seguida, apresentar-se-á um retrospecto histórico do tratamento constitucional dado ao tema, perpassando pelas constituições do Brasil de 1824 a 1988. Por fim, nas considerações finais, espera-se que tenhamos demonstrado o emblemático liame existente entre Igreja, Estado e Poder de Tributar.

## **O conceito de imunidade tributária**

Os grandes doutrinadores contemporâneos quase sempre abordam o tema imunidade de forma geral ao tratar do assunto competência tributária – definida como “a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos”<sup>2</sup> com “fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal”<sup>3</sup>. O traçado ao qual se refere Carrazza – a própria competência tributária - decorre do poder estatal de tributar.

Historicamente, o poder de tributar demonstrou ser perigosamente confiscatório se não encontrasse espaços de contenção. Para se combater os demandos provocados por uma tributação excessiva, evolui-se para, legamente, promover a restrição do exercício desmedido da cobrança de tributos. Afirma Coelho, com propriedade, que “tamanho poder há de ser

<sup>2</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 845.

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 845.

desdisciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos”<sup>4</sup>. Machado vai além, pois acredita não apenas que o poder de tributar requer limitação, mas que a finalidade do Direito Tributário é delimitar o poder de tributar, convertendo-o de uma relação tradicionalmente de severa imposição em uma relação equilibrada pelos ditames da lei<sup>5</sup>.

Um dos exemplos de limitação da tributação é o que dá título a este artigo: a imunidade. Várias definições de imunidade foram dadas por diferentes juristas, sempre relacionando-a à exigência de se assegurar a aplicação dos princípios constitucionais e a uma norma impeditiva que denega ao Estado a instituição de tributo. Nas palavras de Regina Helena Costa:

“a imunidade tributária pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”<sup>6</sup>.

Por sua vez, Misabel Derzi trata o conceito de imunidade como uma “não competência” expressa na Constituição Federal, sendo “regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo”<sup>7</sup>.

As imunidades são encaradas como cláusulas pétras da Constituição Federal porque estão inexoravelmente ligadas aos princípios constitucionais que alimentam, entre outras coisas, o estabelecimento dos direitos e garantias individuais. Elas “traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal”<sup>8</sup>.

A ligação entre os princípios constitucionais e a intributabilidade é bastante estudada especialmente por Regina Helena Costa. Para ela, a imunidade assegura o cumprimento dos direitos fundamentais previs-

<sup>4</sup> COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 65.

<sup>5</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60.

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 70.

<sup>7</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações ao Poder de Tributar na Constituição de 1998 e sua relação com o CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coords.). *50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 93.

<sup>8</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 188.

tos na Lei Maior e há uma tendência interpretativa de se enxergar, cada vez mais, a tributação em conformidade com a finalidade constitucional. Segundo Costa, “vale lembrar que outros direitos contemplados na Lei Maior contam com a intributabilidade como meio para garantir seu pleno exercício. Ao outorgar imunidades em relação a diversos tributos, a Constituição visa, por meio desse mecanismo, conferir proteção a múltiplos direitos”<sup>9</sup>.

Especificamente ao se tratar de imunidade religiosa, diz-se que ela é classificada como uma imunidade subjetiva por ser concedida em virtude de uma característica da personalidade jurídica em pauta. Em contraposição há as imunidades objetivas, as quais são atribuídas às coisas (por exemplo, o papel). Carrazza, em poucas palavras, bem elucida: “a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas”<sup>10</sup>.

Alguns teóricos, entre eles Regina Costa, subdividem as imunidades subjetivas. Para ela, dentro da subdivisão, existem as imunidades políticas e as ontológicas<sup>11</sup>. A imunidade dos templos compõe o rol de imunidades políticas, assim denominadas por objetivarem prestigiar algum princípio constitucional e dependerem sempre de previsão expressa na Constituição.

Diversos estudiosos da área constitucional e tributária – entre eles Carrazza e Costa – consideram que a origem da norma imunizante aos templos é a necessidade de separação entre Igreja e Estado para melhor preservar a laicidade da República. Entendeu o constituinte que, ao se abster de tributar, o Estado deixa de intervir diretamente no exercício religioso. Ao mesmo tempo, colabora para incentivar a liberdade de crença (pois a imunidade é garantida a qualquer culto) e o pluralismo religioso. Mas esse posicionamento não é unânime. Zylbersztajn, em sua tese de doutorado, em capítulo dedicado à imunidade religiosa, discorre longamente sobre as formas pelas quais o Estado brasileiro favorece particularmente a Igreja Católica<sup>12</sup>. Há também, por sua vez, quem enxergue na

<sup>9</sup> COSTA, Regina Helena. Tributação e Dignidade da Pessoa Humana. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (co-ords). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 811.

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 851.

<sup>11</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72.

<sup>12</sup> Cf. ZYLBERSTAJN, Joana. *O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988*. 2012. 248 f. Tese (Doutorado em Direito). Departamento de Direito do Estado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

imunidade religiosa o avesso disso da laicidade, uma vez que o instituto favoreceria o surgimento de Igrejas e conseqüentemente, a adesão da população a alguma confissão.

Recentemente, a proposta 38.723<sup>13</sup> (submetida ao portal virtual do Senado Federal em 2015 pela proponente Gisele Suhett Helmer) solicitou o fim da imunidade tributária para entidades religiosas. Para justificar o pedido, a autora enfatiza dois pontos: as fraudes cometidas por líderes religiosos graças à imunidade e a incompatibilidade entre imunidade e laicidade. A proposição recebeu mais de 20 mil votos, transformando-se em sugestão legislativa sob relatoria de José Medeiros na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa. A manifestação cidadã coaduna com o pensamento de que a imunidade não se presta à laicidade, mas sim serve de alimento a um “cenário fraudulento em que se inserem, sob a capa da fé, algumas ‘pseudoigrejas’ que, difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de ‘representantes do bem’”<sup>14</sup>.

Para além desse debate, avaliam os juristas a abrangência da intributabilidade dos templos de qualquer culto. Pacificado é o posicionamento de que o sentido do termo templo não é apenas o edifício em que se pratica o culto, mas tudo (renda, bens, serviços) que, direta ou indiretamente, liga-se à prática religiosa<sup>15</sup>. Presumem-se conectados à finalidade essencial, por exemplo, a renda de alugueis das Igrejas. Somente na hipótese de a Administração comprovar o não atrelamento entre renda e finalidade, não se aplicaria a imunidade.

Por fim, é necessário comentar superficialmente o atual questionamento doutrinário a respeito das espécies tributárias das quais fala o constituinte no tópico das imunidades. Machado afirma que “a imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tipo de tributo pode ficar fora de seu alcance”<sup>16</sup>. Em sua mais recente obra<sup>17</sup>, Carrazza filia-se ao pensamento de Regina Helena Costa e

<sup>13</sup> HELMER, Gisele. *Proposta 38.723*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?t=195892>>. Acesso em: 12 jun de 2017.

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENN-POHL, Terence (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 284.

<sup>15</sup> Cf. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>17</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017, *passim*.

de Brito Machado, advogando que a imunidade abarca tanto os impostos quanto determinadas taxas.

## **Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto e as Constituições do Brasil**

No Brasil, percebe-se, por meio da análise dos textos constitucionais, a ligação sempre presente entre Igreja e Estado. Não raras vezes, o elo, de alguma maneira, tornava-se evidente sob o manto de uma não tributação. A Constituição Federal de 1824, em seu artigo 5º, afirmava que a Religião Católica Apostólica Romana era a Religião do Império, muito embora a prática de outras religiões fosse expressamente permitida e houvesse vedação à perseguição por motivo religioso. O monarca exercia um rígido controle da Igreja Católica por meio do beneplácito apostólico, instituto que conferia ao rei o poder de aprovar previamente diretrizes que da Igreja para seus fiéis<sup>18</sup>. Via-se também o conhecido Poder Moderador, o qual se justificava pela sacralização do imperador: “A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada”<sup>19</sup>.

A Constituição do Império, em seu capítulo III, trata da Fazenda Nacional e da forma como se cuidarão das receitas e despesas. Não há pormenorizadamente a descrição da atividade Fazendária. Tampouco há referência a cobranças de tributos, exceto pela atribuição de competência privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos.

A Constituição de 1891, documento inspirado pela Proclamação da República, é considerada por muitos como um marco do Princípio da Laicidade. Para Mario Pinto Serva, a Carta de 1891 é a “constituição mais liberal e perfeita do mundo”<sup>20</sup>. Afirma ainda Zylbersztajn: “A constituição federal de 1891 delineou as linhas de separação entre Estado e Igreja que norteou toda evolução constitucional desde então, bem como os aspectos da liberdade religiosa. Isoladamente na evolução constitucional

<sup>18</sup> Cf. Constituição Política do Império do Brasil (1824), artigo 102, XIV. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 05 de junho de 2017.

<sup>19</sup> Constituição Política do Império do Brasil (1824), artigo 99. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 05 de junho de 2017.

<sup>20</sup> SERVA, Mario Pinto. *Directrizes Constitucionaes: estudos para a Constituinte de 1933*. São Paulo: Empresa Graphica “A CAPITAL”, 1933, p. 04.

republicana, previu a exclusão religiosa absoluta em questões públicas antes protagonizadas pela Igreja Católica e reconheceu as demais confissões existentes. Foi a única constituição republicana democrática que não mencionou deus em seu preâmbulo.”<sup>21</sup>

Por outro lado, delineia-se a forma de tributação nacional: são nomeadas algumas espécies tributárias - impostos, taxas e contribuição – e definidas competências para “decretar” e “criar” impostos. É na Constituição 1891, em seu artigo 10, que se vê brotar a limitação de poder de tributar denominado de imunidade, na figura da imunidade recíproca, aquela que, de acordo com Torres, “protege as pessoas jurídicas de direito público umas contra as outras, no que concerne à incidência dos impostos. A União não pode cobrar impostos dos Estados e Municípios, sendo verdadeira a recíproca: nem os Estados nem os Municípios podem exigir impostos da União ou uns dos outros”<sup>22</sup>.

No artigo seguinte, lê-se que é vedado aos Estados e à União “estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos”. Esboçaram-se, desta forma, os primórdios do que hoje se chama de imunidade religiosa.

O próximo texto constitucional, inspirado pela Constituição de Weimar, foi promulgado em 1934 e, como se sabe, teve vida curta. A redação do artigo 17, II era idêntica ao do artigo 11 da Constituição anterior. Porém, junto com a proibição de embarçar, subvencionar ou estabelecer o exercício de cultos religiosos, também foi reforçada mais uma vedação, “não sendo permitido ao Estado ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto, ou igreja sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo”<sup>23</sup>.

Desde 1824, portanto, até 1934, não se estabelece a imunidade a templos religiosos, contudo a necessidade de se separar Estado e Igreja se mostra cada vez mais explícita e reforçada à medida que as constituições se sucedem.

1937 foi um marco do autoritarismo no Brasil. O Estado Novo de Getúlio Vargas trouxe consigo uma Constituição insólita cujo objetivo era

<sup>21</sup> ZYLBERSZTAJN, Joana. *O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988*. 2012. 248 f. Tese (Doutorado em Direito). Departamento de Direito do Estado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p 20.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 72.

<sup>23</sup> Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934). Artigo 17, III. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 05 de junho de 2017.



atender às “legítimas aspirações do povo brasileiro” e remediar a “infiltração comunista”. A Constituição de 1937 continha artigos tão esdrúxulos quanto às informações do preâmbulo. O artigo 142, por exemplo, dizia laconicamente: “A usura será punida”<sup>24</sup>. Se considerarmos o apelo bíblico de proibição da usura, pode-se afirmar que, embora o preâmbulo da Constituição de 1937 não carregasse referências divinas, o restante do texto possuía elementos que possibilitam inferir a manutenção da presença religiosa no ideário constituinte.

Getúlio Vargas manteve o instituto da imunidade recíproca em seu artigo 32, c, bem como recuperou a redação da Constituição do Império. Ou seja, manteve a proibição de se embarçar, subvencionar ou estabelecer o exercício de cultos religiosos, mas aboliu o inciso referente à não permissão para se manter aliança com culto ou igreja. De acordo com Zylbersztajn, “A liberdade religiosa foi assegurada nos mesmos termos da constituição anterior (art. 122, §4o, prevendo liberdade de consciência e crença, além do exercício de culto, submetida à ordem pública e bons costumes), mas silenciou sobre o caráter jurídico das associações religiosas”<sup>25</sup>.

O processo de democratização ocorrido após o final da Segunda Guerra Mundial resultou na Constituição de 1946. Deus voltou a constar no preâmbulo do texto. Os efeitos civis do casamento religioso foram novamente admitidos e foi inserido artigo sobre matrícula facultativa no ensino religioso. Mas a grande novidade da Constituição de 1946 se deu no campo tributário: a ampliação das imunidades, com a fundação da imunidade aos templos de qualquer culto. Era assim que ditava o artigo 31<sup>26</sup>:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

24 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1937). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 05 de junho de 2017.

25 ZYLBERSZTAJN, Joana. *O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988*. 2012. 248 f. Tese (Doutorado em Direito). Departamento de Direito do Estado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 23.

26 Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 06 de junho de 2017.

- b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
- c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Ricardo Torres argumenta que a imunidade dos templos visa à melhor separação entre a instituição estatal e as entidades religiosas. Seria, portanto, o oposto de uma subvenção. Esse posicionamento corrobora a doutrina que tende a enxergar a Constituição de 1946 como um texto que tem especial cuidado com respeito aos valores democráticos ameaçados pela ditadura varguista. Além da previsão das imunidades acima, de acordo com Torres, “a Constituição de 1946 (art.15, §19) garantia e imunidade ao mínimo indispensável à habitação,vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”<sup>27</sup>.

Faz-se necessário ressaltar que, embora não estivesse presente de forma explícita em textos constitucionais republicanos anteriores, as religiões não eram tributadas. A intributabilidade, todavia, se dava por meio de legislação ordinária<sup>28</sup>.

No mês de abril 1964, por meio do Ato Institucional nº1, o governo militar assumiu o poder no Brasil. O presidente João Goulart foi deposto e representantes das forças armadas, sob o pretexto de “enfrentar, de modo direto e imediato, os graves e urgentes problemas de que depende a restauração da ordem interna e do prestígio internacional da nossa Pátria”<sup>29</sup>.

Na prática, impôs-se outra Constituição, em 1967, e iniciou-se um período de violações de Direitos Humanos sem igual na história do país. Houve a demonização de conquistas trabalhistas e a perseguição política (com cassação de mandatos), que chegou ao seu nível máximo com o Ato Institucional nº 5. Um dos representantes capazes de resumir este período de sombras ao qual o país foi lançado foi Emílio Garrastazu Médici.

<sup>27</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 70.

<sup>28</sup> Cf. SABBAG, Eduardo. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNPOHL, Terence (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 276.

<sup>29</sup> Ato Institucional nº 1 de 09/04/1964. Disponível em: <[http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=1&tipo\\_norma=AIT&data=19640409&link=s](http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=1&tipo_norma=AIT&data=19640409&link=s)>. Acesso em 07 de junho de 2017.

Segundo aponta o relatório da Comissão Nacional da Verdade, com Médici, “aperfeiçoara-se um sistema repressor complexo, que permeava as estruturas administrativas dos poderes públicos e exercia uma vigilância permanente sobre as principais instituições da sociedade civilfazia uso de maneira sistemática e sem limites dos meios mais violentos, como a tortura e o assassinato”<sup>30</sup>.

No plano tributário, graças à Emenda Constitucional nº18 de 1965 – instituidora de Reforma no Sistema Tributário – com eficácia de Lei Complementar quando da promulgação da Constituição 1967, lançou-se a base para o que mais tarde viria a ser o Código Tributário Nacional. Nas palavras de Ives Gandra: “O Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional no 18/65”<sup>31</sup>.

O rol das imunidades foi estendido, passando a compreender livros, periódicos e jornais. A imunidade religiosa, antes prevista no artigo 31, teve o verbo modificado e passou a compor o artigo 20, III, b. À União, aos Estados, ao DF e aos Municípios ficava vedado “criar imposto sobre” ao invés de “lançar impostos sobre”<sup>32</sup>. A interessante mudança verbal refletiria a mudança do olhar do constituinte, enxergando a criação de impostos como um instituto indissociável da Competência Tributária. Ou seja, a competência não era conferida a qualquer ente federativo. Diferentemente, o texto de 1946, ao prever somente o lançamento, não atingia, ao menos no plano interpretativo da literalidade, a competência tributária<sup>33</sup>. O que se vê, portanto, na Constituição de 1967 é o alargamento da limitação do poder de tributar.

A Emenda Constitucional nº1 de 1969 conservou as imunidades instituídas, porém alterou a redação do artigo. A vedação à criação de impostos teve o verbo modificado, passando a ser “instituir impostos so-

<sup>30</sup> DIAS, José Carlos. *et al. Relatório Final da Comissão Nacional da Verdade*. Brasília, 2014. Disponível em: <[http://www.cnv.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=571](http://www.cnv.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=571)>. Acesso em: 07 de junho de 2017.

<sup>31</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma*. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf)>. Acesso em: 08 de junho de 2017.

<sup>32</sup> O lançamento, de acordo com Torres, era essencial na visão positivista e era definido como atividade plenamente vinculada. Cf. TORRES, Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol IV, São Paulo: Renova, 2007, p. 33.

<sup>33</sup> Sobre a importância da interpretação, afirma MACHADO: O elemento literal, embora indispensável, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 109.

bre” (art. 19, III, EC nº1/1969), o mesmo reproduzido pela atual Constituição de 1988.

A Constituição Cidadã, corolário do processo de redemocratização, copiou o artigo 19 da Emenda Constitucional de 1969. As imunidades mantiveram-se iguais, sob idêntica redação, exceto pela alínea “c”. Enquanto a EC (art. 19, III, c) previa imunidade ao “o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei”, o artigo 150, VI, c da Constituição de 1988 estabeleceu imunidade ao 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”. A diferença, como se nota, está na preocupação do Constituinte com o Regime Democrático de Direito, exteriorizada por meio da ampliação da imunidade concedida à atividade político-partidária e aos sindicatos, ambos perseguidos durante os anos de ditadura.

Ademais, a atual Carta Política possibilitou discussões interpretativas apenas realizáveis democraticamente. O exame das imunidades evoluiu de modo a proporcionar questionamentos acerca do alcance da lei. Especialmente no que importa ao tema desse artigo, passou-se a debater a imunidade religiosa a fim de alcançar um entendimento que conciliasse a laicidade com o pluralismo de crenças e a liberdade de exercê-las.

Neste sentido, por exemplo, em 2012, a entidade maçônica Grande Oriente do Rio Grande do Sul fez chegar do Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário 562.351<sup>34</sup>. Argumentava a Loja Maçônica ser detentora da imunidade religiosa, pois o diploma constitucional não especificava a espécie de templo; ao contrário, enfatizava que se tratava de “templos de qualquer culto”. O ministro relator, Ricardo Lewandowski reconheceu que a questão principal versava sobre a interpretação da expressão “de qualquer culto” do artigo 150, VI, c. Decidiu-se, porém, ser fundamental a profissão de alguma fé ao se atribuir imunidade a quaisquer entidades. Por isso, à Maçonaria não se aplica a imunidade religiosa.

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.351/RS. 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. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJe, Brasília, 14 dez. 2012.

Outro problema recorrente à aplicação da não instituição de impostos a templos de qualquer culto é o tamanho, a extensão da imunidade. Preceitua o artigo 150, §4º que devem abarcados pela imunidade apenas patrimônio, bens e serviços relacionados à finalidade essencial das Igrejas. Brito Machado é categórico ao dizer que a locação de imóveis “é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação”<sup>35</sup>. Não obstante ser este o entendimento doutrinário sobre o tema, O Supremo Tribunal Federal deliberou que cabe à Administração tributária a comprovação de tredestinação de rendas, bens e serviços a fim de que se proceda à tributação. A renda de alugueis de imóveis pertencentes a Igrejas, desta forma, não foge à regra<sup>36</sup>.

## **Considerações finais**

O tema do artigo comunica-se com uma das áreas mais delicadas da sociedade brasileira: a religião. As imunidades são assunto de ordem constitucional com aplicação tributária, mas estão longe de influir apenas tecnicamente em setores distantes da vida dos cidadãos. Especialmente a imunidade religiosa resvala em obstáculos cuja transposição exige reflexão e debate por parte da população.

Por um lado, há pessoas, destinatárias das normas, que comungam da ideia de que a República está sendo desrespeitada porque veem a imunidade religiosa como afronta à laicidade. Interpretam-na também como uma violação da legalidade porque encorajaria o comportamento ilícito de falsos líderes religiosos e o surgimento de falsas igrejas. Entretanto, em outro polo, comum entre os juristas da área aqui estudados, estão os defensores da ideia da imunidade instituída com objetivo de preservar a separação entre Igreja e Estado e a liberdade.

A fim de estabelecer uma conciliação esses dois pensamentos, o Supremo Tribunal Federal, como se viu, tentou agir. Ao mesmo tempo que definiu que ônus da prova da tredestinação é da Administração, também restringiu a interpretação de “religião”, negando imunidade aos tem-

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 267.

<sup>36</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395. Imunidade Tributária de Templos Religiosos. IPTU. Imóvel vago. Desoneração reconhecida. Relator: Min. Roberto Barroso. DJe, Brasília, 28 out. 2014.

plos maçônicos. Tratou-se, assim, de balancear a imunidade religiosa e a realidade social popular.

Marx dizia que impostos são a fonte de toda a máquina do Poder Executivo e que governo forte e impostos fortes são coisas idênticas. Ao abrir mão de instituir impostos, o Estado abre mão de um poder que o fortalece sobremaneira. Este enfraquecimento estatal provocado pela imunidade religiosa fortalece a liberdade de crença, pois não submete por meio da tributação uma instituição (a Igreja) a outra (o Estado). Eventuais desaminhos da Igreja noticiados diariamente têm combatentes próprios já fundados pelo Estado. Da mesma forma que lavagem de dinheiro feito por uma empresa não deve ser punido através da abolição da livre iniciativa, as fraudes eclesásticas não deveriam levar ao fim da imunidade religiosa.

Conclui-se finalmente que há necessidade de se discutir de forma clara a imunidade religiosa, propiciando à comunidade acadêmica e igualmente aos cidadãos acesso ao melhor entendimento desse importante ponto do Direito Tributário. Familiarizar a população com os jargões técnicos e elucidar conceitos é um dos caminhos para compor sugestões legislativas mais complexas e compatíveis com o nível de criticidade da matéria.

## Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em 05 de junho de 2017.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em: 12 de jun de 2017.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 05 de junho de 2017.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 05 de junho de 2017.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em 06 de junho de 2017.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 12 de jun de 2017.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 12 de jun de 2017.

BRASIL. *Ato Institucional nº1 de 09/04/1964*. Disponível em: <[http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=1&tipo\\_norma=AIT&data=19640409&link=s](http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=1&tipo_norma=AIT&data=19640409&link=s)>. Acesso em 07 de junho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.351/RS. 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. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJe, Brasília, 14 dez. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395. Imunidade Tributária de Templos Religiosos. IPTU. Imóvel vago. Desoneração reconhecida. Relator: Min. Roberto Barroso. DJe, Brasília, 28 out. 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2015.

COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. Tributação e Dignidade da Pessoa Humana. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Coords.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações ao Poder de Tributar na Constituição de 1998 e sua relação com o CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coords.). *50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

DIAS, José Carlos. et al. *Relatório Final da Comissão Nacional da Verdade*. Brasília, 2014. Disponível em: <[http://www.cnv.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=571](http://www.cnv.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=571)> Acesso em: 07 de junho de 2017.

EINSTEIN, Albert. *The Hardest Thing in the World to Understand is Income Taxes*. Tradução nossa. Disponível em: <<http://quoteinvestigator.com/2011/03/07/einstein-income-taxes/>> Acesso em: 05 de junho de 2017.

HELMER, Gisele. *Proposta 38.723*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?t=195892>> Acesso em: 12 jun de 2017.

JESUS MARIA, Elizabeth de; LUCHIEZI JR, Álvaro (Orgs.). *Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal*. Brasília, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma*. Disponível em: <<http://>



[www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf) > Acesso em: 08 de junho de 2017.

\_\_\_\_\_. Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine. *REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)*. Set. 2010.

MARX, Karl. *O 18 de Brumário de Napoleão Bonaparte*. São Paulo: Boitempo editorial, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. São Paulo: Saraiva, 2017.

SERVA, Mario Pinto. *Directrizes Constitucionaes: estudos para a Constituinte de 1933*. São Paulo: Empresa Graphica "A CAPITAL", 1933.

TAPAJÓS, Jayro. *Direito Tributário para concursos*. Brasília: Gran Cursos, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011

ZYLBERSZTAJN, Joana. *O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988*. 2012. 248 f. Tese (Doutorado em Direito). Departamento de Direito do Estado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

**Andréia Tassiane Antonacci** - Mestre e Doutoranda em direito, professora e coordenadora do curso de Direito da Faculdade Autônoma de Direito, autora de obra e artigos jurídicos. Especialista em Direito Trabalhista e Previdenciário. E-mail: atassiane@ig.com.br

**Cristiano Rosalino Braule Pinto** - Graduando em Direito pela FADISP, Mestre em Letras pela Universidade de São Paulo – área de concentração Cultura Judaica. E-mail: cris.1981.sp@gmail.com