



**SOCIEDADE METROPOLITANA DE EDUCAÇÃO, CULTURA E
TECNOLOGIA SÃO CARLOS
FACULDADE METROPOLITANA SÃO CARLOS - FAMESC
CURSO DE GRADUAÇÃO DIREITO**

THALIA MACHADO DOS SANTOS

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: IMPOLUTO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL EM DEFESA À LIBERDADE RELIGIOSA OU
MECANISMO INDIRETO DE INTERFERÊNCIA, POR PARTE DO
ESTADO, ÀS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS?**

Bom Jesus do Itabapoana/RJ
2021

THALIA MACHADO DOS SANTOS

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: IMPOLUTO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL EM DEFESA À LIBERDADE RELIGIOSA OU
MECANISMO INDIRETO DE INTERFERÊNCIA, POR PARTE DO
ESTADO, ÀS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS?**

Monografia apresentada como parte dos requisitos necessários para a conclusão do Curso de Graduação em Direito, sob orientação do Professor Dr. Tauã Lima Verdun Rangel, da Faculdade Metropolitana São Carlos – FAMESC.

Bom Jesus do Itabapoana/RJ
2021/1º

FICHA CATALOGRÁFICA

Faculdade Metropolitana São Carlos – FAMESC
Preparada pela Biblioteca Marlene Henriques Alves
17/2021

S237i Santos, Thalia Machado dos.
Imunidade tributária religiosa: impoluto benefício constitucional em defesa à liberdade religiosa ou mecanismo indireto de interferência, por parte do estado, às instituições religiosas?. / Thalia Machado dos Santos. – Bom Jesus do Itabapoana, RJ, 2021.
112 f.

Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade Metropolitana São Carlos. Bom Jesus do Itabapoana, 2021.
Orientador: Tauã Lima Verdan Rangel.
Bibliografia: f.99-112.

1. IMUNIDADE RELIGIOSA 2. TRIBUTO 3. LIBERDADE RELIGIOSA
Faculdade Metropolitana São Carlos II.Título.

CDD 343.810523

THALIA MACHADO DOS SANTOS

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: IMPOLUTO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL EM DEFESA À LIBERDADE RELIGIOSA OU
MECANISMO INDIRETO DE INTERFERÊNCIA, POR PARTE DO
ESTADO, ÀS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS?**

Monografia aprovada em ____/____/____ para obtenção do título de Bacharelado em
Graduação de Direito.

Monografia avaliada em ____/____/____

Formatação: () _____

Nota final: () _____

Comissão Examinadora

Prof. XXXXXX

Orientador

Prof. XXXXX

Coorientador ou Avaliador de Metodologia

Prof. XXXXX

Avaliador de Conteúdo

Prof. XXXXX

Avaliador de Conteúdo

Bom Jesus do Itabapoana, XX (dia) de XXX (mês) de XXX (ano).

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por ter me permitido e capacitado em todo processo de aprendizado e por ter me mantido durante todo este projeto de pesquisa com saúde e forças para chegar até a etapa final.

Agradeço aos meus Pais e aos meus irmãos, por serem minha fortaleza, minha base, pois foram essenciais para a conclusão de cada etapa vencida.

Agradeço aos meus amigos que sempre tiveram palavras de apoio e incentivo, e aos meus colegas de curso que me ajudaram durante toda minha caminhada na Faculdade.

Também, estendo os agradecimentos à Equipe Kadoshi que me encorajaram e auxiliaram na minha carreira jurídica.

E, agradeço ao Tauã, que além de ser meu orientador, foi amigo, e sempre teve palavras de apoio e diversas atitudes de incentivo, não medindo esforços para me ensinar e me encorajar a seguir meus sonhos.

“Pouco conhecimento faz com que as pessoas se sintam orgulhosas. Muito conhecimento, que se sintam humildes. É assim que as espigas sem grãos erguem desdenhosamente a cabeça para o céu, enquanto que as cheias as baixam para a terra, sua mãe.”

(Leonardo da Vinci)

SANTOS, Thalia Machado dos. **Imunidade Tributária Religiosa: Impoluto Benefício Constitucional em Defesa à Liberdade Religiosa ou Mecanismo Indireto de Interferência, por Parte do Estado, às Instituições Religiosas?**. 112f. Trabalho de Conclusão de Curso. Bacharelado em Direito. Faculdade Metropolitana São Carlos - FAMESC, 2021.

RESUMO

O presente estudo possui como objetivo geral analisar se a ausência de condicionante constitucional ou legal para incidência da imunidade tributária constitui, de forma fática, garantia de liberdade religiosa ou um sistema arbitrário de subvenção indireta do Estado. Se interpelando como problemática, que diante das peculiaridades das Instituições Religiosas, a ausência de condicionante constitucional ou legal para incidência da imunidade tributária, constitui, de forma fática, garantia de liberdade religiosa ou, perante a coletividade, um sistema arbitrário de subvenção indireta do Estado? Sendo explorada a hipótese de que a ausência de pressupostos intrínsecos para incidência da imunidade tributária, pode-se aludir que caracteriza um sistema indireto de subvenção/intervenção do Estado. Considerando que a temática se reveste de grande complexidade, há na atualidade constantes debates articulando a real necessidade de se manter tal benefício à tais entidades. Uma vez que ausência de normas específicas para a concessão de tal benefício, permite a utilização indevida do benefício, e serve de margem para prática de atos ilegais e arbitrários. Concluindo-se que a Relação Estado/Igreja em prol da colaboração de interesse público, caracteriza um sistema indireto de subvenção/intervenção do Estado. Sendo utilizado como métodos científicos de abordagem o historiográfico e o dedutivo, classificando-se a pesquisa como exploratória e qualitativa, utilizando a revisão de literatura, pesquisa bibliográfica e projetos de leis.

Palavras-Chaves: Imunidade Religiosa; Tributo; Liberdade Religiosa;

SANTOS, Thalia Machado dos. **Religious Tax Immunity: Unpolluted Constitutional Benefit in Defense of Religious Freedom or an Indirect Mechanism of Interference, by the State, to Religious Institutions?**. 112p. Completion of course work. Bachelor's degree in law. São Carlos Metropolitan College - FAMESC, 2021

ABSTRACT

The present study has as a general objective to analyze whether the absence of constitutional or legal condition for the incidence of tax immunity constitutes, in fact, a guarantee of religious freedom or an arbitrary system of indirect subsidy by the State. Questioning as a problem, given the peculiarities of Religious Institutions, the absence of constitutional or legal conditions for the incidence of tax immunity, constitutes, in fact, a guarantee of religious freedom or, before the community, an arbitrary system of indirect subsidy of the State? Being explored the hypothesis that the absence of intrinsic presuppositions for the incidence of the tax immunity, it can be alluded that it characterizes an indirect system of subsidy/intervention of the State. Considering that the theme is of great complexity, there are currently constant debates articulating the real need to maintain such benefit to such entities. Since the absence of specific rules for granting such benefit, it allows the improper use of the benefit, and serves as a margin for the practice of illegal and arbitrary acts. It is concluded that the State/Church relationship in favor of collaboration in the public interest characterizes an indirect system of subsidy/intervention by the State. Being used as scientific methods of approach the historiographic and the deductive, classifying the research as exploratory and qualitative, using the literature review, bibliographical research and bills.

Keywords: Religious Immunity; Tribute; Religious freedom;

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art. – Artigo

arts. – Artigos

CF – Constituição Federal

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

ITR – Imposto Territorial Rural

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

Resumo

Abstract

Lista de Abreviaturas

INTRODUÇÃO	11
1 A FORMAÇÃO DO ESTADO EM ANÁLISE: DO ESTADO RELIGIOSO AO ESTADO LAICO	15
1.1 O ESTADO DE DIREITO	20
1.2 O ESTADO SOCIAL OU DE BEM-ESTAR SOCIAL	26
1.3 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	33
2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UM EXAME À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	40
2.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 COMO PARADIGMA DE RUPTURA JURÍDICO-NORMATIVO	45
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA ORDEM CONSTITUCIONAL VIGENTE....	52
2.3 TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA EM DIÁLOGO: UM SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL DIGNO?	58
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: INSTRUMENTO DE DEFESA DA LIBERDADE RELIGIOSA OU MECANISMO INDIRETA DE INTERFERÊNCIA?	66
3.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM CONCEITUAÇÃO	73
3.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO AMBITO DAS ENTIDADES RELIGIOSAS.....	81
3.3 RELIGIÃO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A LINHA TÊNUE ENTRE INSTRUMENTO DE DEFESA DA LIBERDADE RELIGIOSA OU MECANISMO INDIRETA DE INTERFERÊNCIA?.....	88
CONCLUSÃO	96
REFERÊNCIAS	99

INTRODUÇÃO

O direito à liberdade é um valor proeminente, pois dele resulta a garantia de igualdade sem qualquer espécie de discriminação. Entretanto, no Brasil, o processo de colonização foi marcado pela diversidade de povos que miscigenaram a sociedade brasileira. E, por um período de restrição de diversas liberdades, principalmente a religiosa. Tal feito se deu em decorrência da influente aliança da Sé de Roma com Portugal, que estabelecia normas conforme costume e dogmas eclesiásticos. Todavia, a evolução da sociedade e da diversidade de culturas e povos fomentou a necessidade de um Estado que atendesse à realidade social e prosseguisse com seus fins essenciais.

Foi neste contexto que houve a ruptura do Governo Imperial para o Republicano. Sendo adotado como primeiro ato de governo a derrogação do elo entre o Estado e a Igreja Católica Apostólica Romana, desvinculando totalmente toda e qualquer tipo de intervenção entre ambas as instituições. A partir desta separação transferiu-se para a esfera particular o poder eclesiástico, dando à gênese o direito à liberdade religiosa e todos os demais direitos inerentes para sua efetivação. Cabendo apenas a cada indivíduo escolher, conforme sua racionalidade, seu credo religioso ou negá-lo.

Com isso, de modo a efetivar a laicidade estatal e a liberdade religiosa, incluiu-se, tanto em esfera constitucional como infraconstitucional, diversos benefícios a Entidades Religiosas, em especial, no que tange à imunidade tributária sob os impostos. E, ainda, de modo a não restringir o direito à liberdade religiosa, o Estado se absteve de normatizar qualquer condicionante para que tais benefícios pudessem ser aplicados.

Neste ínterim, o presente estudo destina-se como objetivo geral analisar se a ausência de condicionante constitucional ou legal para incidência da imunidade tributária constitui, de forma fática, garantia de liberdade religiosa ou um sistema arbitrário de subvenção indireta do Estado. Explorando-se, como objetivos específicos, o exame do contexto histórico da relação Estado x Organizações Religiosas no Brasil; a evolução histórica de tratamento das imunidades tributárias no contexto constitucional brasileiro e a concepção de imunidade constitucional e seus impactos no âmbito das Instituições Religiosas.

Como problemática, se interpela que diante das peculiaridades das Instituições Religiosas, a ausência de condicionante constitucional ou legal para incidência da imunidade tributária, constitui, de forma fática, garantia de liberdade religiosa ou, perante a coletividade, um sistema arbitrário de subvenção indireta do Estado? Sendo explorada a hipótese de que a ausência de pressupostos intrínsecos para incidência da imunidade tributária pode-se aludir que caracteriza um sistema indireto de subvenção/intervenção do Estado.

O Capítulo Primeiro explanará sobre a formação do Estado e toda sua evolução, externando sua origem desde a renúncia do ser humano ao seu estado primitivo, o qual se condicionou a um pacto voluntário, em busca pelo bem comum e proteção da pessoa humana em todas as suas dimensões. Sendo dissertadas as características, suas funções no âmbito jurídico, político e social, bem como, seus elementos constituintes. E, ainda, os principais teóricos que influenciaram na formação do Estado.

Ao se desenvolver, será transcorrida a evolução do Estado, apresentando a transição da Idade Média para a Idade Moderna, em que houve a centralização o poder soberano nas mãos do Rei entabulando Estado Absolutista. Aludido modelo de Estado veio a ser sucedido pelo Estado Liberal, responsável por alicerçar os direitos de primeira dimensão, e dos ideais de abstenção do Poder Soberano na esfera particular.

Por conseguinte, diante da falha de um Estado Absenteísta, e da necessidade de um Estado ativo em questões sociais, será discorrida à consolidação do modelo do Estado de Bem-Estar Social, o qual foi berço dos direitos de segunda dimensão. E, por fim, diante da imperfeição deste se apresentará a crise do Estado de bem-estar social, e o nascimento do Estado Democrático de Direito e como este ampliou o rol de direitos, originando a terceira dimensão de direitos fundamentais, visando à proteção do gênero humano em sua totalidade.

O Capítulo Segundo, por sua vez, abordará o Poder de Tributar do Estado, examinando a importância deste para a concretização dos direitos fundamentais. E das finalidades essenciais do Estado, os quais somente podem se efetivar por meio da arrecadação de tributos. Sendo esboçada sua concepção

e toda sua estrutura, juntamente com as espécies tributárias e seus princípios norteadores.

Ao analisar a concepção deste, será analisado o surgimento da norma constitucional, e inserção do sistema tributário brasileiro e suas implicações na vigente Carta Magna, uma vez que a constituição como norma suprema, é regida sob a égide de princípios fundamentais, os quais são estritamente necessários para a plena regência do ordenamento jurídico, e da própria nação. E, em síntese, apresentará o sistema tributário sob uma nova ótica, se encontrando totalmente alicerçado sobre o princípio da dignidade da pessoa humana. Para tanto, aborda-se que o poder de tributar do Estado única e exclusivamente como instrumento de proteção da pessoa humana. E, assim, disciplinar um sistema digno e justo, que possibilite a erradicação de desigualdades sociais e da pobreza.

Por último, o Capítulo Terceiro abordará a limitação do Poder de Tributar do Estado, estritamente no tocante às imunidades tributárias, sendo abordada sua origem e sua evolução no contexto constitucional brasileiro. Ao discorrer sobre a conceituação da imunidade, suas espécies e particulares. Em especial no tocante às entidades religiosas, a qual representa uma vertente de proteção à liberdade religiosa, bem como, de proteção à laicidade do Estado.

E assim, perfazendo a apuração da influência das Entidades Religiosas no âmbito político e na vida social, sendo esboçado todo o contexto histórico pátrio entre ambas as instituições. E, por fim, serão retratados os questionamentos e controvérsias acerca da concessão do benefício constitucional da imunidade. E, se esta configura instrumento de proteção à liberdade religiosa ou de subvenção e intervenção por parte do Estado.

A partir do recorte proposto, estabeleceram-se como métodos científicos de abordagem o historiográfico e o dedutivo. O primeiro encontrou aplicação, sobremodo, no primeiro capítulo, com o assentamento das bases históricas relacionadas ao Estado. O segundo, por sua vez, foi empregado para exame do objeto central da proposta, a fim de atender os objetivos específicos enumerados e a problemática condutora da pesquisa. Ainda no que concerne à classificação da pesquisa, pode-se enquadrar como dotada de natureza exploratória e, no que concerne ao enfrentamento do objeto, como possuidora de perfil qualitativo.

Em alusão às técnicas de pesquisas, devido ao perfil de enfrentamento, empregou-se a revisão de literatura, sob o formato sistemático, como técnica primária, auxiliada da pesquisa bibliográfica e da análise de projetos de leis como técnicas complementares. No que se refere ao processo de seleção, as plataformas pesquisadas foram o Google Acadêmico, o Scielo e o Scopus, sendo empregado como descritores de busca palavras-chave relacionadas ao tema e o critério de seleção a pertinência e correlação com o tema.

1 A FORMAÇÃO DO ESTADO EM ANÁLISE: DO ESTADO RELIGIOSO AO ESTADO LAICO

É sabido que a pessoa humana nasce com direitos naturais adquiridos ainda no ventre materno, independentemente de sua vontade, como: Direito à vida, liberdade, igualdade e outros. Ademais, a natureza humana desde antes das primeiras civilizações dedica-se ao convívio social e é algo presente em sua essência. À proporção que a sociedade evolui, é perceptível que para que haja equilíbrio, harmonia e paz, o homem começa a se abster de seu livre arbítrio e se submete às normas e regras. Sendo estas tão primitivas quanto à criação do fenômeno estatal. (MALUF, 2016, p.1)

Quando se fala em Estado, *a priori*, o que se tem em mente, é uma condição. Nesse sentido, para que o homem pudesse sair do seu estado primitivo e se tornasse civilizado, este se encontrou condicionado a se submeter ao poder soberano de outrem. Esse poderio será encontrado de duas formas, a primeira pelo meio natural, que é adquirido em seio parental em que o ancião compele os seus filhos e os demais sob a sua guarda a se submeterem a sua autoridade. (SILVA JUNIOR, 2009, s.p.)

A segunda é quando o homem, em seu estado livre, se abstém de seu poder natural para criar o poder artificial por meio de um acordo mútuo, onde vários homens centralizam voluntariamente o seu poder a um único representante ou a uma assembleia para proteger seus interesses em comum. E, mediante esse pacto ou essa condição, é formado o Estado conhecido como País, Governo, Nação, e entre outras rubricas. (SILVA JUNIOR, 2009, s.p.)

Do mesmo modo que o ser humano trouxe a existência muitas outras coisas, assim o fez com o Estado; um homem artificial; um organismo vivo, composto de forte poderio, para proteção, garantia e gerencia de direitos e deveres da pessoa humana. Um pacto voluntário podendo este ser chamado de Estado Político. O termo “Estado”, atualmente, é empregado para se referir a uma organização política, derivado do latim “*status*”. E, embora aquela seja a nomenclatura atual, diversas rubricas foram utilizadas como referência a um governo ou da vida política. Assim, na Grécia antiga, por exemplo, a “Polis”; em Roma era o “Império” e todos os demais como República, Reinos Feudais,

Principados, Estado Moderno, e outros. No entanto, as palavras Estado e governo tornaram-se efetivamente fortes com a obra de Niccolò Maquiavel “O Príncipe”, escrita em homenagem ao Príncipe Lorenzo de Medici, demonstrando fortemente o arcabouço do Estado e sua forma mais efetiva de governo. (CONCEIÇÃO, 2015, s.p.)

O conceito de Estado é longínquo de ser absoluto, mas em sua concepção mais ampla, o Estado, segundo Sahid Maluf (2016, p.1), “é uma organização destinada a manter, pela aplicação do Direito, as condições universais de ordem social”. Entretanto, esboçar a percepção da essência da máquina estatal, é compreender todas as suas funções na sociedade, e isso engloba seu aspecto tríplice que é a conceituação do fenômeno estatal sob o prisma do Direito, da Política e da Sociologia. (MALUF, 2016, p.12)

Da mesma forma que o Estado é formado com suas características, fontes e funções, o mesmo ocorre com as normas e regras, é tudo pensado para o bom convívio social. Além disso, é totalmente notório que toda cultura, é dotada de um aspecto normativo, o qual é utilizado para delimitar padrões, regras e valores de conduta. Isto é, tudo que envolve a vida social, encontra-se diretamente ligado ao Estado. (MALUF, 2016, p.5)

O Estado não é apenas um sistema geral de normas, como pretendem as correntes monistas, nem um fenômeno puramente sociológico, como sustentam as correntes pluralísticas. É uma realidade cultural constituída historicamente em virtude da própria natureza social do homem que encontra a sua integração no ordenamento jurídico. (MALUF, 2016, p.5)

Por isso, depreendendo do ponto de vista jurídico o Estado é aquele que cria as leis, estabelecendo as diretrizes de seu respectivo governo, buscando sempre o bem comum e uma sociedade politicamente organizada, garantindo direito e deveres dos cidadãos. No campo da ciência social, o Estado se limita a analisar a origem e o desenvolvimento do estado, em função dos fatores históricos, sociais e econômicos. E o que isso significa? A Sociologia busca a compreensão de uma estrutura social, os grupos que a compõe, a família, as classes e o papel desenvolvido por cada cidadão na sociedade. Isto é, uma instituição que desempenha várias funções, e tudo em prol de manter o

organismo em pleno funcionamento, buscando a superação ou camuflagem das diferenças nacionais étnicas e de classes. (PUC GOIAS, s.d., s.p.)

A Ciência Social, por sua vez, não se limita apenas ao item supracitado, mas há ramificações, como a Ciência Política, que é responsável por buscar compreender o exercício, a distribuição e a organização do poder Estatal na sociedade, e todas as formações políticas criada pelo homem para interação social. Como exemplo, cita-se a obra “O Príncipe” de Nicolau Maquiavel, pois nela há um rol extensivo de orientações de como o Príncipe deveria governar (BRASIL ESCOLA, 2019, s.p.)

Um príncipe não deve, portanto, importar-se por ser considerado cruel se isso for necessário para manter os seus súditos unidos e com fé. Com raras exceções, um príncipe tido como cruel é mais piedoso do que os que por muita clemência deixam acontecer desordens que podem resultar em assassinatos e rapinagem, porque essas consequências prejudicam todo um povo, ao passo que as execuções que provêm desse príncipe ofendem apenas alguns indivíduos (MAQUIAVEL, 2010, p. 65).

Embora o pensamento fosse peculiarmente ousado para época, é evidenciado que os interesses do cidadão não podem se comparar ao do governante. Enquanto o individual busca seus próprios interesses, o soberano busca harmonia e paz em sua regência, ou seja, ele busca o bem comum. (BRASIL ESCOLA, 2019, s.p.)

Portanto, o Estado não se limita ou se subordina a nenhuma ciência, mas se integra a todas, visto que este é a própria ciência geral que se resume e se integra aos princípios fundamentais de várias Ciências, como meio de estudar sua evolução, considerando determinados momentos históricos, sua organização, suas normas, fundamentos e fins. (MALUF, 2016, p.12)

Ao lado do exposto, ao considerar que o Estado é um organismo vivo, ele possui elementos essenciais para sua existência, Roy Friede (s.d) p.1, exemplifica como pressupostos “o elemento físico do território, o elemento humano do povo e o elemento subjetivo da soberania”. Nada obstante, Friede (s.d., p.1), descreve que há uma gama de opiniões acerca dos elementos essenciais para a existência do Estado, apontando que alguns caracterizam apenas dois elementos, enquanto a doutrina majoritariamente indica três. (FRIEDE, s.d., p.1)

De maneira geral, costuma-se mencionar a existência de dois elementos materiais, o território e o povo, havendo grande variedade de opiniões sobre o terceiro elemento, que muitos denominam formal. O mais comum é a identificação desse último elemento com o poder ou alguma de suas expressões, como autoridade, governo ou soberania. Para Del Vecchio, além do povo e do território o que existe é o vínculo jurídico, que seria, na realidade, um sistema de vínculos, pelo qual uma multidão de pessoas encontra a própria unidade na forma do direito. (DALLARI, 1994, p. 60-61 *apud* FRIED, s.d., p.1-2).

O povo caracteriza o requisito basilar para a existência de um Estado, posto que sua essência emana da própria pessoa humana, sem a qual sequer este pode vir a existir. Não se confunde com população e nem tampouco com nação, pois gozam de sentido e definição própria. A definição de povo é o conjunto de indivíduos que se reúne em comunidade para promoção de interesses em comum, independentemente de sua exata localização. Já população, configura apenas uma expressão sob a ótica econômica e estatística, “de pessoas que se localizam em determinado local de forma temporária ou definitivamente, quer seja cidadão ou estrangeiro” (FABRIZ; FERREIRA, s.d., p.108).

Nas palavras de Daury Cesar Fabriz e Cláudio Fernandes Ferreira (s.d. p.109), nação é o conjunto de indivíduos que “compartilham um mesmo destino histórico, cívico e espiritual, condicionados a uma ética, inseridos numa mesma cultura, comungando um mesmo modo de vida” (FRIEDE, s.d., p. 4-6).

O segundo elemento é o território, sendo este o espaço geográfico do Estado, composto de solo, subsolo, ilhas marítimas, as ilhas fluviais e lacustres, a plataforma continental, o mar territorial, o espaço aéreo e os mares interiores. Sociologicamente, um estado sem território não é Estado, e apesar de alguns doutrinadores entenderem que o espaço geográfico não constitui elemento essencial para existência de uma organização estatal. Pode-se afirmar que “o território é necessário, da mesma forma que o corpo é para a vida humana” (FABRIZ; FERREIRA, s.d., p.109).

E, por fim, o último elemento é o governo ou também conhecido como soberania. Este pode ser analisado sob dois prismas o primeiro material, onde a unicidade do poder humano se manifesta juridicamente e politicamente. E o

segundo onde o conceito é adjetivo, configurando a supremacia do poder do Estado como uma nação juridicamente organizada. A soberania possui as seguintes características, é única, inalienável, indivisível, imprescindível, aderente aos outros dois elementos, originária, pois nasce com o Estado, incondicionado, intangível, coativo. (FRIEDE, s.d., p. 4-6)

Outra característica importante é que em síntese pode ser ilimitada, entanto se firmando sob a ótica dos diretos naturais, há restrições à soberania, uma vez que o Estado apenas é aquele que gere os direitos já pré-existentes. Aludido elemento é um dos mais, senão o mais complexo de todos, em razão dos diversos pontos de extrema relevante e respeito aos demais Estados. Contudo, que diante das evoluções e eventos vem se adequando para boa convivência e harmonia e paz. (FRIEDE, s.d., p. 4-6)

A transição do período feudal para o capitalismo tornou-se um marco importante, já que de grandes evoluções, manifestam-se grandes adequações. E deste período foi eminente a necessidade da centralização da administração governamental, dando origem ao estado absolutista. Todo poder foi concentrado na mão de um único governante, sendo este o Rei outorgado de poder soberano e ilimitado. Foi um período marcado pelas fortes interferências religiosa da Igreja de Roma, desencadeando grandes confrontos com a Santa Sé, sendo implementada pela monarquia a sua própria autoridade eclesiástica. Foi um período marcado também pelo afastamento de fundamentos teológicos e a instauração da ciência política. (OLIVEIRA, 2006, p.7-11)

Os principais teóricos da época foram Thomas Hobbes, John Locke, Jean-Jacques Rousseau e Jean Bodin. Hobbes defendia o pensamento que o Estado Social deveria prevalecer sobre o Estado Natural. Vinicius Castro expõe que do ponto de vista de Hobbes, sem subordinação “o caos social e vida continuamente sofreria ameaça, pois a desconfiança mutua seria um sentimento generalizado”, uma vez que “direitos e liberdades ilimitadas não teriam valor” (CASTRO, 2014, p.3-4)

Desta forma, Hobbes, ainda, sugere a subordinação ao “leviatã” de fato e de direito. Entretanto, como justificativa este reconhecer que “o próprio ser humano que garante o estabelecimento da instituição através de sua vontade em um contrato legítimo”. (CASTRO, 2014, p.3-4)

Locke, por sua vez, é conhecido como o pai do liberalismo, defende à liberdade como: imprescindível. Sua tese consistia que o homem nasce livre, e este é um direito natural, e, portanto, nenhum pacto ou contrato deve ter caráter absoluto, mais sim revogável, “com o propósito de proteger a vida, a liberdade e a propriedade das pessoas, tendo os signatários o direito de retirar sua confiança no governante e se rebelar quando este não cumprir com sua função.” (VÁRNAGY, 2006, p. 46)

Rousseau foi um liberalista que prezava totalmente pela igualdade, e ele defendia firmemente que isso somente seria possível por meio do pacto firmado em um contrato social. Isto é, o poder absoluto não poderia prevalecer ilimitadamente sobre o povo, mas a soberania pertenceria ao povo e não ao rei. Com isso, ambas as partes estariam compelidas ao cumprimento de suas obrigações sociais, tanto em seus direitos e deveres. (VILALBA, 2013, p. 64)

Já Jean-Bodin, foi um forte defensor do absolutismo e da monarquia. Ele acreditava que o Rei era o representante de Deus na terra, e para que a ordem fosse mantida o poder deveria se concentrar nas mãos de um único representante. Não obstante, para ele era impossível um governo absoluto que não respeitasse a democracia e prejudicasse o direito à liberdade das pessoas, ferindo totalmente as leis divinas e naturais. (BARROS, s.d., p. 2)

1.1 O ESTADO DE DIREITO

O período do absolutismo monárquico foi marcado com diversos fatos que tiveram reflexos em toda a humanidade e em diversas áreas, pois foi a transição para os tempos modernos. A autoridade do Papado sobre os Reis provocou uma oposição brusca, suscitando uma revolução política em que os monarcas concentraram totalmente os poderes absolutos em suas mãos. Ocasionalmente até no meio religioso uma reforma eclesiástica. Maluf (2016, p.127) alude que “a monarquia absoluta se assentava sobre o fundamento teórico do direito divino dos reis [...] o poder de *imperium* era exercido pelo Rei, cuja pessoa sagrada e desligada de qualquer liame de sujeição pessoal”. No entanto, a força e o arbítrio da vontade real estavam sufocando a população (MALUF, 2016, p.127-128).

A relação entre Estado e indivíduo, em tese, deveria configurar um contrato social, mas, o Estado tornou-se uma máquina de usurpação, denegando os direitos individuais ao invés de protegê-los. Segundo Maluf (2016, p.132), o Estado Absoluto confiscou propriedades, compeliu a liberdade de escolha religiosa, em razão de o Estado ser confessional, aboliu a liberdade econômica, dentre a restrição de outros direitos. Com essa postura, uma reação antiabsolutismo surgiu dando a gênese à Revolução Francesa (MALUF, 2016, p.128-133)

Nesse momento, foi instituída a introdução do Estado Liberal, ou, também, conhecido como Estado de Direito, com forte influência do iluminismo. (MALUF, 2016, p.131)

O liberalismo teve seu berço na Inglaterra, e, assim, é na mesma história desse país que vamos encontrar suas origens. [...] O sistema inglês era de uma monarquia constitucional, limitada pelo Parlamento como expressão da soberania do povo. (MALUF, 2016, p.131)

Para os teóricos liberais, a vida, o governo e a economia não se faziam necessários concentrar na mão do Rei. Os ideais tinham base na capacidade individual de trabalhar, evoluir e criar. O liberalismo clássico foi originado sob dois prismas, o político e o econômico. O primeiro buscou separar, totalmente, a subordinação ao ente estatal e, para isso, foi adotada a política voltada para república e parlamento. Um dos grandes influenciadores foi o francês Montesquieu, responsável por defender a tese de divisão do poder em três, sendo o Legislativo, Executivo e Judiciário. Já o segundo tiveram influência do filósofo e economista inglês Adam Smith que estabelecia diretrizes desse novo pensamento econômico, em que “o Estado não deve interferir na economia, pois essa deve ser feita a partir da livre iniciativa dos cidadãos”. (PORFÍRIO, s.d., s.p.)

A ruptura do Estado Absolutista para o Estado de Direito foi marcada por diversas revoluções que incitaram a extinção da monarquia absolutista, enfraquecimento da Igreja e o fim da aristocracia. E, não apenas isso, foi um marco importante para os direitos naturais da pessoa humana, direitos este que envolvem principalmente as liberdades e igualdades. Em 1789, o reino da França sofria uma crise, e conforme é apontado por Juliana Bezerra (2020, s.p.) a

“Revolução Francesa foi a alavanca que levou a França do estágio feudal para o capitalista e mostrou que a população era capaz de condenar um rei.” E, ainda, a professora Juliana (2020, s.p.) alude que a Revolução “instaurou a separação de poderes e a Constituição, uma herança deixada para várias nações do mundo”. Dentre tantas causas, as principais foram: o pensamento iluminista, a influência da Revolução Americana na economia e no imaginário da França, as desigualdades sociais e a crise econômica que ocasionou em diversos óbitos e fome. (BEZERRA, 2020, s.p.)

O iluminismo, conhecido como o século das luzes (XVIII), foi uma fase meritória, marcada por revoluções no conhecimento que implicaram em uma evolução na ciência, na arte, na política e nas doutrinas jurídicas e em tantas outras. Defendendo fortemente valores humanos e a razão, Corradini (2019, s.p.) alude que foram “colocado o ser humano e a busca pelo conhecimento científico como as fontes das quais deveriam emanar todo o poder e as decisões da sociedade.” Nos ideais iluministas não havia conveniência para o poder absoluto e a justificativa religiosa para este. Somando-se a este, a Revolução Americana, que possuía os mesmos ideias, instigou, nos franceses, a liberdade e a igualdade entre todos, uma vez que existia uma “a divisão brutal da sociedade em grupos, alguns com muitos privilégios, e outro com nenhum. Esses grupos eram chamados de Estados” (CORRADINI, 2019, s.p.).

A crise econômica era crítica, no entanto, a principal solução atingia fortemente os três estamentos da sociedade francesa, conforme apresentada por Bezerra (2020, s.p.) o: Primeiro Estado, que era composto pelo clero, o Segundo Estado formado pela nobreza e o Terceiro Estado composto que maioria que não pertenciam aos outros dois Estados, no qual se destacava a burguesia. O terceiro pressionava por votações favoráveis ao povo e não às minorias privilegiadas. No entanto, não houve acordo recíproco entre primeiro e segundo Estado e, com isso, a Revolução Francesa, foi dividida em três fases, a primeira que é a Monarquia Constitucional que perdurou de 1789 a 1792. (BEZERRA, 2020, s.p.)

No Palácio de Versalhes, surgiu a primeira Assembleia Nacional Constituinte e o projeto da primeira Constituição. No mesmo ano, foi aprovada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), e como expõe Juliana Bezerra (2020, s.p.) foi idealizada nos princípios da “liberdade, da igualdade, da

fraternidade (“*Liberté, égalité, fraternité*” - lema da Revolução)”, além de garantir o direito à propriedade. A Constituição foi elaborada no ano de 1791 (BEZERRA, 2020, s.p.)

[...] o governo foi transformado em monarquia constitucional;o poder executivo caberia ao rei, limitado pelo legislativo, constituído pela Assembleia;os deputados teriam mandato de dois anos;instituído o voto censitário (só seria eleitor quem tivesse uma renda mínima);suprimiram-se os privilégios e as antigas ordens sociais;confirmaram-se a abolição da servidão e a nacionalização dos bens eclesiásticos;manteve-se a escravidão nas colônias. (CORRADINI, 2019, s.p.)

Com a traição do Rei Luís XVI, uma nova Assembleia Legislativa foi instituída na Convenção Nacional, que veio a abolir a monarquia e implantou a república. Esta foi a segunda fase, marcada por tais acontecimentos, bem como aprovação de leis para sancionar aqueles que eram considerados antirrevolucionários. Ademais, segundo é apontado por Juliana Bezerra (2020, s.p.), “as igrejas eram encerradas e os religiosos obrigados a deixar seus conventos, e aqueles que recusavam a jurar a Constituição do Clero eram executados. Além da guilhotina, os suspeitos eram afogados no rio Loire.” Ainda foi marcada pela instituição do voto universal e não censitário, o fim da escravidão, congelamento de preços, e a instituição do tribunal revolucionário para julgar os inimigos. (PISSURNO, s.d., s.p.)

Por fim, e última fase, foi o Diretório, que foi instituído em 1794 e perdurou até 1799, quando a nova Constituição foi aprovada e totalmente voltada pelo prisma liberal, e centralizou o poder em um órgão composto por cinco pessoas eleitas entre os deputados. Diante das diversas modificações, o governo foi fortemente atacado, contando para tanto como auxílio do exercício, comandado por Napoleão Bonaparte, o qual foi responsável por organizar a defesa interna do País. Dentre os tantos acontecimentos, a Revolução foi um evento extremamente necessário e que, mesmo manifestada em diversos atos, suas evoluções foram importantes trazendo reflexos positivos para toda a humanidade, inclusive para todos os Estados. (BEZERRA, 2020, s.p.)

O Estado de Direito ou Estado Liberal, é conhecido por trazer uma série de evoluções à humanidade. Contudo, a característica mais importante é ser o

berço dos direitos de primeira dimensão, isto é, os direitos de caráter individual e negativo, que obrigou o Estado a se abster. Por isso, esse ficou conhecido como Estado de Direito Absenteísta, negativo ou *non faccere*, agindo apenas quando necessário para regular o direito de propriedade. (MARTINEZ, 2006, s.p.)

De acordo com o sistema da liberdade natural, o poder do Estado fica apenas com três funções para cumprir, aliás três obrigações, de maior importância, mas simples e compreensíveis para o senso comum: em primeiro lugar, a obrigação de proteger a nação contra atos de violência e ataques de outras nações independentes; em segundo lugar, a obrigação de salvaguardar, na medida do possível, todos os membros da própria nação contra agressões ilegais dos seus concidadãos, ou seja, garantir uma jurisdição imparcial; e em terceiro lugar, a obrigação de criar e manter determinadas instituições públicas. (ZIPPELIUS, 1997, p. 377 *apud* MARTINEZ, 2006, s.p.).

O Estado de Direito pode ser caracterizado a partir de três elementos básicos: individualismo, tratando o indivíduo como importante para composição da sociedade capitalista; a propriedade é considerada sagrada, um direito fundamental, incondicionada, ilimitada e irrestrita em seu gozo; e, por último, e mais importante a liberdade, marcada pela liberdade negativa, isto é só não pode fazer o que a lei proíbe; liberdade mercantil, marcada pelos privilégios dos proprietários. (MARTINEZ, 2006, s.p.)

Desta forma, o Estado apenas intervém quando houver uma situação emergente para isso. Bobbio (2000, p.101), *apud* Martinez (2006, s.p.), define a liberdade como "[...] gozar de uma esfera de ação, mais ou menos ampla, não controlada pelos órgãos do poder estatal", e com isso "ao indivíduo cabia ampliar os limites impostos pela *liberdade negativa*, restritiva do Estado: "Donde 'Estado Liberal' é aquele no qual a ingerência do poder público é o mais restrita possível..." (BOBBIO, 2000, p. 101 *apud* MARTINEZ, 2006, s.p.).

No Estado Liberal, a política é baseada no princípio da representação, e, com isso, é um Estado governado pela supremacia da vontade popular, isto é o governo é do povo. A liberdade, por sua vez, tornou-se uma conquista institucional, garantida agora pela constituição, e, consoante ao reportado por Martinez (2006, s.p.), "com possibilidade de opor-se sanção e coerção a fim de se ter seu cumprimento integral, o direito à liberdade viria protegido pela garantia

do *habeas corpus*". E, com isso, ficou conhecido como Estado de Direito Liberal. (MARTINEZ, 2006, s.p.)

A instituição do Estado de Direito é pautada a partir de um sistema de valores conjugados e inter-relacionados que conduz a construção e desempenho de todo ordenamento jurídico. Esses valores, são denominados de princípios e, no Estado Liberal, são encontrados como princípios norteadores: princípio republicano, da legalidade, da isonomia formal, da tripartição de Poderes, da impessoalidade e do interesse público. (ARAÚJO, 2007, p. 5-8)

O princípio republicano consiste no estabelecimento do interesse da maioria. Fábio Konder Comparato (2006), *apud* Luiz Henrique Cadernartori e Paulo Márcio da Cruz (2008, p. 854), alude que a República consiste em um "regime no qual o bem comum do povo está sempre acima de interesses particulares, de famílias, classes, grupos religiosos, sindicatos e, até mesmo, entidades estatais". Assim sendo, o "governo se constitui por vontade do povo (soberano e nacional) para o bem da comunhão, para seu conforto, para o gozo pacífico e seguro dos direitos de cada um e para garantia de todos" (CADERNARTORI, CRUZ, 2008, p. 854-855).

O princípio da legalidade cuidou de sintetizar que a legitimidade do poder somente se torna efetiva quando este resultar da própria lei, substituindo a vontade do rei como emanção de toda fonte de direito para a vontade geral do povo. Com a separação de poderes, o Executivo apenas poderia executar normas previamente disciplinadas em lei. Aludido princípio se encontra expresso no artigo 5º da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: "A lei não proíbe senão as ações nocivas à sociedade. Tudo o que não é vedado pela lei não pode ser impedido e ninguém pode ser forçado a fazer o que ela não ordena" (PIETRO, 2017, s.p.).

O princípio da isonomia formal ou da Igualdade no Estado de Direito, consiste na sintetização da igualdade de todos os cidadãos perante a lei. Ademais, conforme explicito na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, criada em 1789 na Assembleia Nacional, todos os homens são livres e iguais em direitos desde o nascer, logo a distinção que é a exceção à regra, apenas pode ser aplicada quando necessário ao bem comum. Já o princípio da tripartição dos poderes, como descrito por Fabricio Medeiro (2008, p.199),

consiste em “um instrumento de garantia da liberdade dos indivíduos contra os abusos de poder”. No Estado liberal, se o poder fosse centralizado para: “fazer as leis, executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou divergências dos indivíduos” traria riscos à liberdade, perdendo assim a essência. (MEDEIROS, 2008, p.199)

O princípio da impessoalidade, neste contexto, está inserido como um limitador do poder político, isto é, o poder governamental somente é autorizado a atuar para realização do interesse comum devidamente vinculado à vontade legislativa e popular. Já o princípio do interesse público, ou supremacia do interesse público, consiste no poder limitado concedido ao Estado, para que este exerça em prol do interesse coletivo seu poder soberano contra a vontade privada de seus cidadãos ergue “por se entender que a administração pública é guardiã dos interesses coletivos” (FERREIRA, KROHLING, 2013, p.483).

Após análise dos princípios norteadores como premissa do Estado de Direito, cabe abordar os Direitos de primeira dimensão originados pelo Estado de Direitos, sendo eles relacionados aos direitos às liberdades, direitos civis e políticos. Caracterizados, segundo Denise Cera (2018, s.p.), como direitos “individuais com caráter negativo por exigirem diretamente uma abstenção do Estado, seu principal destinatário”. Alguns exemplos são: Direito à liberdade, participação política, à propriedade, à inviolabilidade de domicílio, à liberdade de reunião, entre outros. Sendo totalmente importantes para que o Estado de Direito fosse estabelecido de forma efetiva. (CERA, 2018, s.p.)

1.2 O ESTADO SOCIAL OU DE BEM-ESTAR SOCIAL

Toda evolução estatal, embora com ideais peculiaridades, é originada de acordo com o contexto histórico vivenciado, contudo, a busca constante possui o mesmo fim, o respeito à dignidade da pessoa humana e a proteção da sociedade. O Estado Liberal embora não tenha sido fixado de maneira eficaz, foi muito necessário, razão pela qual o período trouxe a vivência dos direitos de primeira dimensão. A transição do Estado Liberal para o Estado Social conduziu a um novo formato de Estado, Governo e de Povo. Promovendo, a gênese dos direitos

de segunda dimensão, totalmente voltados aos pilares dos direitos sociais, buscando melhorar a condição e vida e trabalho do ser humano. (COLLYER, 2014, s.p.)

A idealização de um Estado liberalista e igualitário, sob a expectativa plena de direitos e garantias individuais e um governo limitado e neutro, tornou-se intangível e não condizente para solução dos problemas social. Maluf, inclusive, em seu magistério, expõe que os conceitos protegidos pelo Estado eram totalmente desumanos e

[...] ressalta à evidência a desumanidade daqueles conceitos, porque os indivíduos são naturalmente desiguais, social e economicamente desiguais, devendo, por isso, ser tratados desigualmente, em função do justo objetivo de igualizá-los no plano jurídico. (MALUF, 2016, p.138)

A Revolução Francesa, uma das grandes influenciadoras do Estado Liberal, emergiu no mundo como um triunfo, o que implicou na garantia de direitos de primeira dimensão, liberdade econômica e o direito de propriedade. Entretanto, a busca desenfreada pela não intervenção estatal, acarretou em desobrigações positivas inerentes a este. A liberdade econômica se transformou em um verdadeiro abuso de poder econômico pelas classes privilegiadas, e em um grande desequilíbrio social, criando um regresso de condições a uma vida digna (COLLYER, 2014, s.p.).

No entanto, considerando a heterogeneidade de cada sociedade e o contexto histórico social de cada país, estava se tornando evidente que os ideais protegidos pelo Estado Liberalista estavam distantes de ser factual. Assim, tal quadro se dava, em razão, da necessidade de proteção do Estado, sendo este o homem artificial, o qual detinha o poder em suas mãos para proteger os interesses comuns a todos. Todavia, o novo marco que emergia, se introduziu modificando completamente a realidade social em peso de toda humanidade e a própria concepção de Estado. (NOGUEIRA, 2001, p.90)

Com a evolução da sociedade, do conhecimento, da tecnologia e a chegada da Revolução Industrial, deu gênese a um novo processo de produção, a transição do manufaturado para o industriário. O mercado econômico expandiu em grande escala, as fábricas investiam altamente em suas indústrias e na

produção. Não obstante, Zedequias Cavalcante e Mauro Luís da Silva apontam que

A Revolução Industrial vai além da ideia de grande desenvolvimento dos mecanismos tecnológica aplicados à produção, na medida em que: consolidou o capitalismo; aumentou de forma rapidíssima a produtividade do trabalho; originou novos comportamentos sociais, novas formas de acumulação de capital, novos modelos políticos e uma nova visão do mundo; e talvez o mais importante, contribuiu de maneira decisiva para dividir a imensa maioria das sociedades humanas em duas classes sociais opostas e antagônicas: a burguesia capitalista e o proletariado (CAVALCANTE; SILVA, 2011, p.6).

A visão de um novo mundo ascendeu sem que a humanidade estivesse preparada para essa recepção. Assim, o contexto tornou-se um campo fértil para um desequilíbrio social, o que deu margem para o crescimento das desigualdades sociais. Ora, condições dignas eram destinadas àqueles que possuíam riquezas em suas mãos. Sem as garantias legais e os meios para competir com as grandes fábricas, a maioria dos cidadãos foi compelida a se submeter a condições de trabalho desumanas. Em tom de complemento, como Isabela Souza expõe

As remunerações eram baixas, as jornadas diárias de trabalho chegavam a 16 horas, não possuíam direito a nenhum dia de descanso; não existia limite de idade, as crianças trabalhavam desde cedo e os idosos não tinham direito à aposentadoria; além disso, contavam com péssimas condições de segurança no ambiente de trabalho (SOUZA, 2017, s.p.)

Foi nessas circunstâncias que a Igreja Católica Apostólica Romana, detentora de grande influência social, instituiu a encíclica *Rerum Novarum*, em 1891. Como apontado por Sahid Maluf (2016, p.140), a encíclica de 1891 possuía um único objetivo se opor a todos “os princípios do coletivismo materialista e colocando a pessoa humana no lugar que lhe compete como criatura de Deus”. (MALUF, 2016, p.139-140)

O Santo Papa condenava o marxismo extremista e, como forma de restabelecer o equilíbrio na sociedade, propôs que fosse condicionado aos trabalhadores direitos, como:

[...] fixação de salário mínimo digno, limitação de horas trabalhadas, regulamentação do trabalho feminino e infantil, amparo às gestantes e à maternidade, férias, indenização por acidentes, amparo à velhice, assistência em caso de doença, organização da previdência social. (MALUF, 2016, p.140)

Após essa intervenção da Igreja Católica Apostólica Romana, os apoiadores do Estado Liberal empreenderam a manutenção do autocontrole, que lhe era favorável. Contudo, não perdurou diante de todos os acontecimentos que a humanidade estava sofrendo como o Socialismo Comunista, Fascismo e o Nazismo. Tornando-se fraco e inerte, sucedendo na sua total extinção e criação do Estado do Bem-Estar Social. Ora, aludida forma de Estado interveio, conforme expõe Sahid Maluf, “na ordem econômica, colocando-se como árbitro nos conflitos entre capital e o trabalho, superintendendo a produção, a distribuição e o consumo” (MALUF, 2016, p.140)

A revolução industrial foi um acontecimento que repercutiu não apenas na Inglaterra, mas que expandiu em todo globo terrestre. A maximização dos direitos de primeira dimensão estabelecidos pelo Estado de Direito Liberal, em um primeiro momento, supriu as necessidades da sociedade e garantiram, provisoriamente o direito à liberdade e à igualdade comum a todos. Mencionada revolução permitiu que parte da sociedade menos favorecida tivesse o privilégio de sua liberdade econômica e de propriedade. (COLLYER, 2014, s.p.)

Ademais, o setor econômico mundial desenvolveu-se de maneira positiva. No entanto, na Inglaterra nascia uma economia totalmente moderna, que permitiria a “integração, em escala internacional, dos vários fatores de produção, ou seja, capital, matérias-primas, recursos naturais e mão-de-obra”. (COLLYER, 2014, s.p.)

Essa integração favoreceu a expansão do mercado mundial, pela crescente necessidade de escoamento dos excedentes da produção e de acesso a fontes de matérias-primas. Surgiu, assim, uma nova articulação econômica entre os países industrializados e as regiões menos desenvolvidas do planeta, conhecida como divisão internacional do trabalho. (COLLYER, 2014, s.p.)

Concomitantemente, o avanço da Revolução Industrial causou aos ideais defendidos pelo Estado Liberal a sua decadência. A modernização tornou-se lucro para uma pequena parcela da sociedade e representou retrocesso aos direitos da maioria, como à liberdade e à igualdade econômica. As colônias sem condições para se tornarem industriárias, foram integralizadas como produtoras de matéria primas e consumidoras dos produtos. (COLLYER, 2014, s.p.)

O capital passou a ser concentrado nas mãos da minoria burguesa, aumentando a miséria e a pobreza dos trabalhadores, que foram impedidos de entrar no mercado de produção. Grande parte dos cidadãos, para sobreviverem, se submetiam “à venda de sua força de trabalho, sujeitando-se a salários degradantes, a condições de vida sub-humanas (*sic*) e às severas normas de disciplina impostas pelos contramestres nas fábricas” (COLLYER, 2014, s.p.)

O trabalho campestre foi deslocado em massa para os grandes centros urbanos e os camponeses se moviam para a cidade para trabalhar nas indústrias como operários. O trabalho artesanal foi transformado em manufaturado com o surgimento dos equipamentos mecanizados, como a criação do tear a vapor, de James Whatt, e que permitiam a produção em massa e em menos tempo. A substituição do trabalho humano pelo mecânico gerou grande revolta nos trabalhadores e que não se satisfizeram em assistir à degradação de suas condições de vida e de trabalho. O que gerou diversas manifestações de revolta entre a classe trabalhadora, conhecida como movimento ludita. (NOGUEIRA, 2001, p.93)

Entre os anos de 1811 a 1813, o movimento ludita responsabilizava as máquinas pelas condições de miserabilidade e desemprego dos trabalhadores. Em função disso, semeavam o terror nos distritos industriais do centro da Inglaterra, destruindo máquinas independentemente do lugar onde estivessem. Os luditas foram ferozmente reprimidos pelo governo, com julgamentos sumários que terminaram em enforcamentos e deportações (COLLYER, 2014, s.p.).

Neste contexto, a transformação técnica da produção em larga escala desencadeou na transfiguração da sociedade, modificando completamente a vida dos indivíduos e o significado de trabalho. A atividade laboral passou a ser uma indicadora de posição social, e como expõe Collyer (2014, s.p.) o “trabalhador

perdeu totalmente a visão do processo de produção como um todo, tendo conhecimento apenas do seu serviço individualizado”. A liberdade e a igualdade, estabelecidas no Estado de Direito, se tornaram mero direito material, longe de se tornar solução aos problemas emergente. (COLLYER, 2014, s.p.)

A desigualdade social estava alastrada em todas as dimensões, o trabalho se tornou atividade cotidiana cansativa, com custos e condições inviáveis a uma vida digna tanto para homens, mulheres e crianças. Aqueles que se deslocavam para trabalhar nos grandes centros eram obrigados a ter moradia “sem infra-estrutura (*sic*) de saneamento básico e higiene” (COLLYER, 2014, s.p.), a economia de alto padrão era para as minorias que desejavam alta margem de lucros e o crescimento dos negócios, enquanto os operários a busca eram por condições dignas de trabalho (BEZERRA, 2020, s.p.)

Dessarte, a ruptura do Estado de Direito para o Estado do Bem-Estar Social contou com os extremos da Revolução Industrial que se manifestou do conflito de interesses, mas que contribuiu para novos rumos da nova e crescente sociedade que repudiavam a exploração do trabalho e propagava menos injustiça, conduzindo assim a humanidade para uma sociedade livre e igualitária. (BEZERRA, 2020, s.p.)

O Estado de Bem-Estar busca implementar a seguinte premissa lógica: “*é preciso ter para ser*”. Ou seja, é necessário ter, materialmente, um mínimo de direitos assegurados e realizados, para que o indivíduo possa ser, realmente, um cidadão. (SUNDFELD, 2006, s.p.)

Embora o Estado tenha transcorrido em diversas concepções, todas possuem uma identidade básica que é a busca continua pela dignidade da pessoa humana. E esse empenho somente pode ser implicado tendo total proteção por parte daquele que detém o poder em suas mãos. O Estado Social construiu seus princípios conservando algumas bases do Estado de Direito. A diferença entre os dois conforme Gordillo (1977, s.p.), *apud* Leonardo Sundfeld (2006, s.p.), aponta que enquanto o liberalismo tratou apenas de “colocar barreiras ao Estado, esquecendo-se de fixar-lhe também obrigações positivas”, o Estado Social não retirou as limitações, mas agregou finalidades e tarefas, que antes este não se sentia obrigado a realizar (SUNDFELD, 2006, s.p.).

A intervenção é uma das características do Estado social. E sua principal finalidade é estabelecer equilíbrio entre os direitos sociais e os direitos individuais, sendo o coordenador das atividades necessárias para manutenção da vida social. Sua atuação deixou de ser inerte e passou a ser positiva, interferindo constantemente na economia gerindo o desenvolvimento para garantir a formação de emprego e renda (CAPITAL RESEARCH, 2020, s.p.)

Além da intervenção, são atribuídos ao *Welfare State* particularidades como a administração direta de conflitos sociais que objetiva organizar o desenvolvimento salvaguardando aos trabalhadores o direito à liberdade e igualdade de condições básicas de sobrevivência e sociabilidade dos indivíduos. E para isso, o Estado do Bem-Estar instituiu às políticas públicas, objetivando a criação de projetos coletivos totalmente financiados com fundos públicos. E com isso cumprir sua finalidade promover o bem-estar e qualidade de vida, (OKA, s.d., s.p.)

O princípio da igualdade material, situa-se como um pilar do Estado Social. Como caracterizado por Maria Christina D'Oliveira (2011, p.3) a igualdade material consiste no “instrumento de concretização da igualdade em sentido formal, tirando-o da letra fria da lei para viabilizá-lo no mundo prático”. A sua importância no Estado Social, é que através deste princípio todos possam gozar de “interesses semelhantes na manutenção do poder público e o considerem igualmente legítimos”. (D'OLIVEIRA, 2011, p.3)

Deve ser entendida como o tratamento igual e uniformizado de todos os seres humanos, bem como sua equiparação no que diz respeito a concessão de oportunidades de forma igualitária a todos os indivíduos. A igualdade material é um princípio programático, uma meta ou um objetivo a ser alcançado pelo Estado em atuação conjunta com a sociedade. Necessita da edição de leis para minimizar as diferenças que não sejam naturais entre os indivíduos, mas também de atos concretos por parte do Poder Público e da mudança de posicionamento de toda a sociedade para que possamos chegar à plenitude do princípio. (D'OLIVEIRA, 2011, p.3)

Desse modo, com intuito de tornar efetiva a igualdade material, o Estado com atuação direta na economia instituiu políticas públicas distribuindo rendas e

garantindo a promoção de direitos sociais e na erradicação das desigualdades. (ARBEX; MOULIN, s.d., p.2-3).

As políticas públicas consistem em diretrizes elaboradas para enfrentar problemas públicos. Uma política é uma orientação a atividade ou a passividade de alguém; as atividades ou passividades decorrentes dessa orientação também fazem parte da política pública. Dois são os elementos fundamentais: intencionalidade pública e resposta a um problema público, ou seja, a razão para o estabelecimento de uma política pública é o tratamento ou a resolução de um problema entendido como coletivamente relevante (SECCHI, 2013, p. 03 *apud* ARBEX; MOULIN, s.d., p.6).

Por meio das políticas públicas, o mesmo passou a realizar investimentos financeiros em serviços universais compreendendo áreas da educação, previdência, saúde e habitação. E, desta forma, foi capaz de não se transformar em mero instrumento de intervenção. Mas, de proteção aos cidadãos se tornando o efetivo instrumento de desenvolvimento econômico e social, sabendo produzir e distribuir a renda arrecada da atividade econômica. E assim, cumprir suas finalidades, que é o bem-estar social. (ARBEX; MOULIN, s.d., p.7-8).

1.3 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Os paradigmas do Estado Liberal e Social se tornaram complexos, diante da evolução da sociedade, considerada mais moderna e com novos conceitos. Não bastando apenas à autonomia privada, e nem a autonomia pública garantida pelo Estado. A constante busca pelas liberdades e igualdades se tornou protótipo de persecução para o Estado. O Estado Social se tornou interventor das relações contratuais e se comprometeu a garantir os direitos sociais a favor de todos os indivíduos, arcando com as prestações. (ARBEX; MOULIN s.d., p.5).

No entanto, como apontado por Oriana Piske e Antônio Benites (2017, s.p.) o Estado Social diante de todas as necessidades entrou em crise, tendo em vista, “não conseguir atender a toda sorte de demandas sociais, caminhando para o endividamento público, gerando grave crise de déficit de cidadania e de

democracia.” E ainda como apontado pelos autores, (2017, s.p.) “o paradigma social propôs a cidadania. Contudo, gerou tudo menos cidadania” (PISKE, SARACHO, 2017, s.p.)

Ao fim da década de 1960, o Estado Social se tornou alvo de grande hesitação, posto que o modelo capitalista era possuidor de uma economia totalmente equilibrada. E como resultado houve aumento da inflação, dos desempregos, déficit das contas públicas e privadas, deixando as metas governamentais insustentáveis. Com a crise econômica global dos anos 80, o Estado foi coagido a recuar do seu papel assistencialista, ocasionando no declínio do Estado de Bem-Estar Social (CRUZ, MONTEIRO, PAMPONET, 2017, s.p.).

Pereira (1998, p.53), *apud* José Augusto Cruz, Mhércio Monteiro e Lucas Pamponet (2017, s.p.), aponta que os principais motivos que ocasionou na queda do Estado Social se devem

[...] em consequência da incapacidade de reconhecer os fatos novos que ocorriam no plano tecnológico, em parte devido à visão equivocada do papel do Estado como demiurgo social, e em parte, finalmente, por que as distorções de qualquer sistema de administração estatal são inevitáveis à medida que transcorre o tempo [...]. (PEREIRA, 1998, p.53 *apud* CRUZ; MONTEIRO; PAMPONET, 2017, s.p.).

Diante do grande enfrentamento ideológico ocasionado pelo capitalismo e o comunismo, pós-Segunda Guerra Mundial, o Estado Social foi remodelado para o Estado Democrático Social de Direito. Essa transição, como apontado por José Carlos Araújo (2007, p.325), “definiu-se pela progressiva transformação da episteme normativa ocidentais”, que, nesse contexto, utilizava a Carta Magna “destinada a demarcar a separação dos poderes e a limitar a intervenção estatal no plano socioeconômico, além dos movimentos políticos sociais que reivindicavam a ampliação do seu catálogo de direitos” (ARAUJO, 2007, p.325).

A nova proposta de Estado recebeu o legado liberal e sua consolidação ao princípio de igualdade formal, tornando-o efetivo dentro de um contexto republicano, desprivatizando o interesse público e privilégios. Ainda como exposto por José Carlos Araújo, foi viabilizada a integração das sociedades “com base na aceitação pela maioria da população – de políticas de redistribuição

voltadas especialmente para os trabalhadores, para os desempregados, e para as regiões mais pobres da sociedade nacional” (ARAUJO, 2007, p.327).

O Direito sempre foi avistado como algo insubordinado, o qual decorria por concessão do Estado, e não como algo inerente à própria pessoa humana. Com o advento da Segunda Guerra Mundial, uma série de acontecimentos deixaria claro que o Estado Social não possuía mecanismos suficientes para, como Tatiana Silva (2016, p.276) expõe, “proteger os cidadãos de uma nação de regimes totalitários que se legitimaram em suas cartas constitucionais para cometer o que posteriormente foram considerados crimes contra a Humanidade”. (SILVA, 2016, p.276)

A 2ª Guerra Mundial causou profundas mudanças de nível global, e influenciou também o constitucionalismo moderno e as constituições liberais, que se ocupavam apenas da forma político-estatal e da proteção ao indivíduo, por meio dos direitos negativos [...], os regimes nazista e fascista que culminaram com a própria 2ª Guerra, ambos supostamente legítimos e ancorados em normas legítimas elaboradas pelo Estado para sustentar as pretensões de seus governantes (SILVA, 2016, 276)

Assim sendo, com a Segunda Guerra, a decadência dos Estados totalitários e a consciência de cunho global das atrocidades cometidas pela Alemanha Nazista chegaram-se à convicção que o Modelo de Estado de Bem-Estar social era ineficiente. E, como caracterizado por Tatiana Silva, (2016, p. 280), nenhuma Constituição possuiria “força coercitiva e aplicabilidade concreta, para evitar que outras violações surgissem e que os poderes usurpassem de suas funções.” Logo, alcançou-se à conclusão a necessidade de reforçar os direitos e possibilitar “um maior controle de constitucionalidade das normas que, até então, era praticamente inexistente como regra geral” (SILVA, 2016, p. 280-281).

O pós-guerra originou uma crise geral do constitucionalismo e a frustração do modelo atual do Estado que entrou em colapso. Ficando evidente que “as constituições tinham que ser realista e de possível concretização. E sempre que necessário, proteger indivíduos da máquina estatal e garantir o respeito aos princípios norteadores. Por conseguinte, como Silva, (2016, p. 283) pondera, “a garantia desses direitos se relacionava com a própria ideia de

democracia”, e desde então, “foi instaurado o neoconstitucionalismo, baseado na democracia e efetivação de direitos fundamentais”(SILVA, 2016, p. 283-285)

O Estado Democrático de Direito, não equivale a uma mera evolução do Estado Social. Assim, tal modelo, conforme apontado por Santos (2009, p.5), consiste em “um organismo estruturado de forma politicamente organizado, cujo poder emana do povo, que os exerce direta (por meio de seus representantes) ou indiretamente, mediante sufrágio universal pelo voto direto e secreto”. Isto é, é um Estado material de Direito, que se encontra totalmente subordinado aos “valores e princípios jurídicos expressos na Constituição, ao qual estão submetidos todos [...], cuja ação é limitada pelos valores materiais constitucionais, especialmente os direitos fundamentais”. (DIFINI, 2012, p.157)

Luíz Felipe Difini estabelece alguns requisitos mínimos ao Estado Democrático de Direito, sendo eles:

a) Definição precisa e garantia real de direitos fundamentais, no mínimo aqueles referentes à vida [...] integridade pessoal, à liberdade física, de consciência e religião, à segurança individual e jurídica e à igualdade jurídica; b) à pluralidade de órgãos governamentais com funções distintas, competindo ao Parlamento o primado da função legislativa; c) a reserva da função jurisdicional a tribunais independentes, efetivada esta pela existência de garantias de independência dos juízes; d) princípio da constitucionalidade, com efetivo controle, jurisdicional ou jurisdicionalizado, da constitucionalidade das leis; e) princípio da legalidade dos atos administrativos, com meios para sua impugnação contenciosa; f) a existência de responsabilidade civil do Estado, com obrigação deste de indenizar os danos causados a particulares por seus agentes, no exercício de suas funções. (DIFINI, 2012, p. 158-159)

O Estado Democrático de Direito, não apenas diz respeito à simples participação popular na escolha dos representantes. Mas sim, em um Estado que respeita e tornam eficazes as garantias de direitos fundamentais, de primeira dimensão, os de segunda dimensão e, ainda, aqueles de terceira dimensão destinados à proteção do gênero humano. Isto, é, são direitos totalmente voltados ao desenvolvimento, ao meio ambiente equilibrado e sustentável, na proteção de patrimônios comuns à humanidade, entre tantos outros (DIFINI, 2012, p. 160)

Portanto, constituem características do Estado Democrático de Direito: A separação dos poderes; a legalidade e a vinculação da Lei; a subordinação à

constituição tanto por parte do Estado quanto dos cidadãos; a limitação ao poder de decisão dos governantes, os quais devem ser totalmente impessoais; todas as ações e decisões devem ser com base no respeito aos direitos constitucionais dos cidadãos; deve ser empregada a justiça social, e, por fim, a soberania popular. (CRUZ, 2018, s.p.). Na visão de Reinaldo Dias,

[...] a democracia não é algo que possa ser obtido de forma definitiva, nem é uma solução milagrosa para a solução dos males das sociedades humanas, e, principalmente, não se limita aos processos eleitorais. É algo que deve ser construído diariamente, e inclui uma diversidade de elementos; sem nenhuma dúvida, as liberdades e as eleições, mas não se esgota nelas. Deve ser entendida cada vez mais como um valor universal. (DIAS, 2013, p. 173)

Logo, considerando todo o processo de evolução da instituição estatal, se observa que condição de liberdade, bem-estar e igualdade dentro de suas diversas facetas, se tornaram quesitos para uma vida digna. A dignidade humana se vincula aos direitos fundamentais que sucede da própria evolução humana. E sua concepção se modifica a cada nova perspectiva evolutiva. O homem como um ser racional, existe como fim em si mesmo, logo não cabe ser visto como meio de uso arbitrário de uma vontade alheia. Não há preço, existe dignidade e carece de respeito (CASTILHO, 2014, s.p.)

Paula Castilho aponta a dignidade humana como “algo inerente a todo e a cada ser humano, não podendo ser restringida ou alienada” (CASTILHO, 2014, s.p.). E, ainda, expõe que

[...] é uma qualidade inata de cada ser humano, cuja obrigação de respeito se pode qualificar como uma das mais relevantes conquistas históricas, independentemente de instituição formal pelo Direito, que reconhece pelo equivalente princípio fundamental (BITENCOURT NETO, 2010, p.66 *apud* CASTILHO, 2014, s.p.)

À vista disso, o Estado Democrático de Direito inseriu como o princípio basilar de seus ideais o princípio da dignidade da pessoa humana, concedendo a este princípio o valor fundamental de todos os direitos conquistados ao longo da evolução do Estado. Embora sua concepção esteja em constante adaptação, em suma este consiste na garantia das necessidades vitais de cada indivíduo. Por

força deste princípio todos Estados que adotam a forma de Estado Democrático de Direito, tem como requisito imediato integrar “o respeito à vida, levando a se reconhecer o direito à vida, entendido como princípio fundamental e anterior aos demais: significa nascer, viver e morrer com dignidade” (RICCI, 2012, p.01 *apud* CASTILHO, 2014, s.p.).

Além do princípio da dignidade da pessoa humana, foram estabelecidos como princípios norteadores do Estado Democrático de Direito, : o princípio da separação dos poderes, que consiste como um sistema de freios e contrapesos, limitando o poder do Estado, sendo estes independentes e harmônicos entre si (Legislativo, Executivo e Judiciário); o princípio da constitucionalidade, que em síntese consiste na vinculação de todos os poderes e atos de governo na constituição; princípio da democracia, o qual por meio deste estabelece a representação e participação do povo, e visa proteger a garantia e eficácia dos direitos fundamentais. (SANTOS, 2009, p.8)

Ainda, o princípio da justiça social, que busca a igualdade de direito e solidariedade coletiva; princípio do pluralismo político, que como, caracterizado por André Santos (2009, p.9), consiste em “um direito fundamental que vislumbra a diferença em todos os âmbitos e expressões, relações existentes em razão do convívio entre os seres humanos”; princípio da legalidade, o qual limita o poder do Estado, vinculando o direito e dever dos cidadãos aos termos da lei (COELHO, 2014, s.p.).

Por força deste princípio, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa quando a lei assim dispor. O princípio da isonomia, que traz uma igualdade material e eficaz e não somente formal, e por último o princípio da segurança jurídica, que funciona como regulador da justiça no Estado. Por este, qualquer norma que esteja contra os pilares do Estado Democrático é considerada inaplicável, e, portanto, não pode ser aceita ou recepcionada. (COELHO, 2014, s.p.)

Por conseguinte, verifica-se que os pilares de um Estado de Direito e democrático não apenas consiste na Lei, mas em todos os princípios que garantem aos indivíduos a proteção dos direitos essenciais. E, como descrito por Diego Castro (2007, p.17-18), a “lei não possui raiz e pode ser mudada a qualquer momento, os princípios são imutáveis, pois são eles os fundamentos de todo o

ordenamento jurídicos”. E, ainda, “são eles que dão segurança e atuam como regulador da justiça dentro do Estado Democrático de Direito” (CASTRO, 2007, p. 17-18).

2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UM EXAME À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O contemporâneo modelo do Estado Democrático de Direito Brasileiro é dotado de múltiplos aspectos que o caracterizam, dentre os quais se encontra estabelecida a garantia primordial de respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana. Não obstante, para que esse seja válido, justo e aceitável, não basta apenas afirmá-lo formalmente, é necessário torná-lo material. A concretização dos direitos fundamentais por parte do Estado ocorre por meio de financiamentos derivados dos recursos adquiridos por meio da arrecadação de tributos (CALIENDO, 2020, p. 29).

Sacha Coelho (2020, p.266) aponta que o Estado “obtem recursos, por meio do exercício da atividade econômica, a qual pertencente à iniciativa privada”. Considerando que, no Brasil, a regra é a liberdade de iniciativa de ordem econômica, somente é consentido ao Estado exercer atividade econômica, com pleno e puro intuito de segurança nacional e relevante interesse coletivo. Logo, torna-se evidente que a tributação é,

[...] sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. (COELHO, 2020, p. 266)

Nas palavras de Paulo Caliendo (2020, p.29), “a tributação é parte importante da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que onde existe comunidade existe alguma forma de “tributação” (*ubicives, ubitributum*)”. Salienta-se tal afirmativa, ao analisar todo o decurso da evolução estatal. Em que durante o período liberal o tributo destinava-se, conforme Caliendo (2020, p.487) expõe, a “garantir a liberdade do cidadão, o respeito à legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade na repartição da carga fiscal”. De igual modo, durante o período do Estado Social, este era caracterizado como

mero instrumento para atender as necessidades públicas e promoção dos direitos sociais. (CALIENDO, 2020, p.487).

Entretanto, com o renascimento da democracia, o tributo foi pensado sob uma nova ótica, sendo estabelecido unicamente para cumprir sua função social. Assim, é necessário compreender sua concepção, entre as definições da palavra “tributo” há elucidação. Segundo o Dicionário Aurélio, define como “prestação monetária compulsória devida ao Poder Público” (AURÉLIO, 2010, online). Na concepção de Zelmo Derani,

O tributo é sempre uma prestação pecuniária , porque no estágio atual de desenvolvimento dos povos não se compreende que a prestação tributária possa efetuar-se in natura. Estimamos, ainda, que se trata de uma prestação pecuniária imposta, ou seja , de caráter compulsório . A imposição é característica essencial de qualquer tributo e indica a plenitude da soberania financeira do Estado (DENARI, 2008, p.50).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). No dizer de Sacha Coelho,

Tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal (COELHO, 2020, p. 268).

Por conseguinte, o artigo 4º do Código Tributário distingue o tributo das demais obrigações, a partir de sua essência jurídica, que é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, esta não é qualificada pela denominação e características formais e a destinação legal do produto de sua arrecadação. E, ainda, Sacha Coelho, relaciona a essência jurídica do tributo com peculiaridade como “*parafiscalidade, não seja multa, não decorrente de contrato, intuitiva*”. E, no caso do tributo, não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir

(depósitos, fianças, cauções), admitindo cobrança administrativa” (COELHO, 2020, p.269).

Por conseguinte, tendo sido conceituada a concepção de tributo, torna-se necessário explanar as espécies de tributos, constante na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Nos termos do artigo 145 da Constituição Federal, compete aos Entes Federativos instituir impostos, taxas decorrentes do exercício do poder de polícia ou pela utilização dos serviços públicos e contribuição de melhoria. Ainda, a Constituição cuidou de atribuir à lei complementar a função definir tributo e as suas espécies, conforme artigo 146, inciso III, alínea “a”. (COSTA, 2020, p.139)

Regina Costa (2020, p.142) alega que, embora legalmente seja instituída três espécies de tributo, há um grande debate por parte da doutrina brasileira que sustenta a existência de até cinco espécies tributárias, sendo “imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e demais contribuições”. Por conseguinte, a seguir será atribuída atenção especial e exame nas referidas espécies supracitadas (COSTA, 2020, p.144).

A primeira espécie a ser abordada é o imposto. Este configura como a o tributo mais importante na ordem jurídica brasileira, pois, no teor do artigo 16 do Código Nacional Tributário, é a única espécie que não está vinculada à uma atividade do Estado. Possui finalidade contributiva e não retributiva, sendo sua arrecadação totalmente voltada para “obter recursos para custeio de serviços públicos *uti universi* e outras despesas estatais gerais” (MAZZA, 2020, p.133).

A hipótese de incidência da norma que cria um imposto, realmente, é sempre uma situação relacionada com o contribuinte (auferir renda, ser proprietário de imóveis, ou de veículos, comercializar mercadorias, realizar importação etc.), e não com uma atuação estatal (MACHADO, 2019, p.42).

As taxas, por sua vez, encontram previsão normativa nos artigos 145, inciso II, da Constituição Federal e 77 do Código Tributário Nacional. O seu fato gerador relaciona a duas atividades estatais ao “exercício regular do poder de polícia, ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. (BRASIL, 1966) Hugo Britto Machado (2019, p.43) demonstra que “diferentemente dos impostos,

as taxas são devidas em face da ocorrência de um fato diretamente ligado, ou *vinculado*, a uma atuação estatal”. O que define a base de cálculo, segundo Alexandre Mazza (2020, p.143), é a “grandeza econômica sobre a qual o tributo incide”, pois nesta, configura “o custo da atividade estatal a ser remunerada pela cobrança do tributo”. Portanto, “é necessária correlação lógica que deve haver entre a base de cálculo da taxa e sua hipótese de incidência” (MAZZA, 2020, p.143).

As contribuições de melhorias consistem, conforme definido no artigo 81 do Código Tributário Nacional, como tributo cobrado pelos Entes Federativos

[...] no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Logo, ao considerar a realização de uma obra pública que ocasione no enriquecimento do contribuinte, o tributo é cobrado, em razão de não ser beneficiado a toda sociedade igualmente, mas somente à um grupo de pessoas específicos (PAULSEN, 2020, p.60).

Já os empréstimos compulsórios, uma das espécies classificadas pela doutrina, possuem peculiaridades quanto às demais espécies já abarcadas. Ora, na aludida espécie, apenas a União, conforme o artigo 148 da Constituição Federal, possui competência para instituir, considerando, para tanto, ainda, situações específica e vinculada à despesa que justificou sua instituição. A principal característica está atrelada ao fato de que, mesmo sendo devido o pagamento, posteriormente será restituído pela União. Hugo Machado (2020, p.50) ressalta que, embora sob um prisma econômico não configure como tributos, sob a ótica jurídica este deve ser tratado como tributos, uma vez que é necessário “para o efeito de reconhecimento de direitos e obrigações para as partes envolvidas” (MACHADO, 2020, p. 50).

E, por fim, a quinta e última espécie a ser abordada são as demais contribuições, denominadas também de contribuições especiais. A previsão legal encontra-se expressa em alguns artigos da Constituição Federal, dentro os quais estão os arts. 149, 149-A e 195. Alexandre Mazza (2020, p.175) define tais

contribuições como “tributos finalísticos qualificados pela destinação. Assim, o elemento que confere identidade às contribuições, diante dos demais tributos, é a finalidade para a qual são instituídas”. Destarte, diferente do que ocorre nas demais espécies, o constituinte cuidou de estabelecer a base de cálculo e finalidade de cada contribuição. (MAZZA, 2020, p. 175-176)

A Constituição, como exemplificado por Mazza (2020, p.176), prevê uma gama de contribuições, com finalidade de: intervenção no domínio econômico; custeio das categorias profissionais ou econômicas; custeio do serviço de iluminação pública; financiamento da Seguridade Social, entre tantas outras. (MAZZA, 2020, p.176)

A espécie tributária contribuição ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação de políticas públicas, além de caracterizar-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. [...] a existência das contribuições com todas as suas vantagens e condicionantes deveria preservar sua destinação e finalidade. Frisou-se que a constitucionalidade das contribuições seria aferida pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade [...] (ADIn 2.556/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13-6-2012).

Assim, via de regra, é competência de a união instituir as contribuições especiais, ficando ressalvado o direito do Estado e Distrito federal, com observância nos artigos 149, §1º, e 149-A da Constituição Federal (MAZZA, 2020, p.177). O tributo, em si próprio, constitui a manifestação do poder político do Estado, pois, considerando que o Estado desempenha diversas funções perante a sociedade. Todavia, em razão do Estado não poder intervir na ordem econômica, salvo quando constituir interesse coletivo e de necessidade para manter a segurança nacional. Este se utiliza da atividade financeira, por meio da qual obtém recursos necessários para atender as demandas públicas.

Ademais, para entender como funciona o papel de agente regulador da atividade econômica, Marcus Abraham descreve que “a atividade financeira envolve a arrecadação, a gestão e a aplicação desses recursos”. (ABRAHAM, 2020, p.4). Em tom de complemento, Machado discorre que:

No exercício da sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O Poder de Tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. [...] é relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. (MACHADO, 2007, p. 59 *apud* CORREIA, 2012, s.p.).

Para que o Estado possa utilizar o seu poder de tributar, são necessários diversos requisitos, mas o principal deles é o respeito à reserva da Lei. A cobrança de tributo trata-se de ato vinculado à lei. E, portanto, o Estado como agente que atua na arrecadação, gestão e distribuição deste recurso adquirido, deve cumprir estritamente a norma legal. Hugo de Britto Machado (2007, p. 59), *apud* Kelen Correia (2012, s.p.), pontua que “a carga tributária não poderá ser demasiadamente elevada, o que desestimularia a iniciativa privada”. Logo, se é a busca por uma sociedade livre, justa e solidária, o Estado para gozar do seu poder de tributar, deve observar rigorosamente a Constituição Brasileira, respeitando o sistema tributário, suas limitações, os princípios básicos, e a arrecadação tributária. Em função disso, o poder de tributar do Estado, é única e exclusivamente para atender as necessidades essenciais à vida e ao bem comum. (CORREIA, 2012, s.p.)

2.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 COMO PARADIGMA DE RUPTURA JURÍDICO-NORMATIVO

Tornar uma sociedade politicamente organizada não é algo singelo. Em tempos antigos filósofos como: Platão, Aristóteles, Políbio e Cícero buscaram inserir no campo da Moral e Política, “uma ordem política ideal, na medida em que descreveria um projeto de conciliação e disciplina das relações sociais e políticas” (MORAIS, 2020, p.80). Com isso, observa-se que sempre houve uma atenção voltada para normas que regessem a sociedade sob o viés jurídico, social e político. (SARLET, 2021, p.18)

No entanto, mesmo sendo idealizada em tempos remotos, a ideia somente veio a se concretizar séculos depois, com o surgimento do movimento

constitucionalista. Com “proposta teórica, ideológica ou metodológica de limitação dos poderes do governo nas mãos dos governados, de modo a resguardá-los do arbítrio” (MORAES, 2020, p.79), é que se instituiu a Constituição, sendo o maior ordenamento jurídico que pode haver em cada nação (MORAES, 2020, p.79).

A Constituição é conceituada como sistema de normas jurídicas, produzidas no exercício do poder constituinte, dirigidas precipuamente ao estabelecimento da forma de Estado, da forma de governo, do modo de aquisição e exercício do poder, da instituição e organização de seus órgãos, dos limites de sua atuação, dos direitos fundamentais e respectivas garantias e remédios constitucionais e da ordem econômica e social (MORAES, 2020, p.79-80).

A partir desta percepção, verifica-se que a constituição não configura como mero documento de regência. Contudo, é um corpo de regras e princípios que dentro de seu conteúdo e função, assume hierarquia sobre as demais normas e a depender da ótica que é analisada esta assume três sentidos diferentes: o sociológico, o político e o jurídico, que assim serão delineados em seguida (SARLET, 2021, p.42).

Na concepção social, a Constituição, segundo Ferdinand Lassalle, se vincula a fatos sociais (DUTRA, 2017, s.p.). Isto é, a norma escrita somente tem valor e durabilidade enquanto atender ao somatório dos fatores de poder econômico, religioso, político, militar e outros. Luciano Dutra (2017, s.p.) aponta que para Lassalle, “a Constituição não seria propriamente uma norma jurídica, mas um fato social”, defendendo a existência de duas espécies de constituição: Escrita (formal) e a Real (material). Enquanto a primeira seria apenas mero documento, a segunda de fato conduz o processo político e possui competência para definir o rumo do estado, sendo totalmente “resultante do somatório dos fatores reais de poder.” (DUTRA, 2017, s.p.)

Na concepção política, um forte influente foi Carl Schmitt, o qual em sua obra “Teoria da Constituição”, afirma que a Constituição configura uma decisão totalmente política, sendo, assim, considerada uma teoria decisionista ou voluntarista. Para ele, a Constituição é diferente de leis constitucionais. Enquanto a primeira se refere a “matérias de grande relevância jurídica [...] a segunda

seriam normas que fazem parte formalmente do texto constitucional, mas que tratam de assuntos de menor importância” (CAROLINA; VALE, 2018, p.8).

E, por fim, a última concepção é a jurídica, a qual em sua perspectiva ver a Constituição como uma sistematização una e harmônica de normas jurídicas, e fundamental ao Estado e vida jurídica de um povo. Luciano Dutra (2017, s.p.) expõe que “Kelsen inaugura o dogmático-positivismo kelseniano, colocando a Constituição no ápice do sistema jurídico”. Hans Kelsen, diferentemente das outras concepções, em sua obra “A Teoria Pura do Direito”, cita que a constituição é um corpo de normas que formam o arcabouço do Estado, possuindo total força para conduzir o processo político. Este ainda considera uma norma totalmente pura, isto é, “sem qualquer conotação sociológica, política ou jurídica”. (DUTRA, 2017, s.p.)

A percepção de que as leis são capazes de consolidar órgãos e designar suas atribuições são ideais investidos desde a Antiguidade. Entretanto, somente no século XVIII, na Europa Ocidental, considerando todo o cenário e eventos históricos vivenciados, que o propósito de limitar o poder do Estado emergiu de tal maneira, que deu a gênese ao movimento político e jurídico denominado constitucionalismo. O homem iniciou o processo de afeiçoar o Estado segundo os seus princípios racionais, todos consagrados num documento escrito nomeado sob a rubrica “Constituição”. (FERREIRA FILHO, 2020, p.3)

A instituição de uma Constituição escrita possuía como principal marca a luta pela proteção dos direitos individuais contra a intervenção estatal. E como instrumento organizacional político não emergiu por fruto inventivo, mas consistente em,

[...] uma criação coletiva apoiada em precedentes históricos e doutrinários. Elementos que se vão combinar na ideia de Constituição escrita podem ser identificados, de um lado, nos *pactos* e nos *forais* ou *cartas de franquia* e *contratos de colonização*; de outro, nas *doutrinas contratualistas medievais* e na das *leis fundamentais do Reino*, formulada pelos legistas. Combinação esta realizada sob os auspícios da filosofia iluminista. (FERREIRA FILHO, 2020, p.3)

No Estado Liberal, como apontado por Marina Nascimento (2013, s.p.), “a Constituição tinha como função precípua limitar a atuação do Estado face aos

indivíduos, garantindo a liberdade destes”. O Estado era totalmente absenteísta, agindo somente para garantir segurança jurídica por meio da lei. Entretanto, esse paradigma foi quebrado com a chegada do Estado do Bem-Estar Social, que vistos aos novos anseios sociais, a abstenção do Estado não garantia igualdade formal, mais desencadeou em grande massa às desigualdades sociais. (NASCIMENTO, 2013, s.p.)

As Constituições desse período também foram marcadas por essas características: consagrou-se o papel do Estado como provedor de serviços e como promotor do bem-estar social, atribuindo-lhe a competência efetiva para tanto (NASCIMENTO, 2013, s.p.).

Nada obstante, o Estado como promotor de bem-estar social, somente lhe conferiu déficit de legitimação, o que ocasionou em seu declínio e a chegada do Estado Democrático de Direito. Neste, totalmente diferente dos demais, tratou de abordar a Constituição como norma formal/material-hierárquica, necessária para centralidade do ordenamento jurídico, reconhecendo que a lei não é suficiente para tratar de todas as circunstâncias da vida social e que “o princípio da legalidade separado da ideia de que até mesmo a lei deve observar os termos de uma Constituição”. (NASCIMENTO, 2013, s.p.)

A Constituição em um Estado Democrático de Direito tem duas funções principais. Em primeiro lugar, compete a ela veicular consensos mínimos, essenciais para a dignidade das pessoas e para o funcionamento do regime democrático, e que não devem poder ser afetados por maiorias políticas ocasionais. (...) Em segundo lugar, cabe à Constituição garantir o espaço próprio do pluralismo político, assegurando o funcionamento adequado dos mecanismos democráticos. (BARROSO, 2010, p.90 *apud* NASCIMENTO, 2013, s.p.)

Logo, é possível observar que os diversos paradigmas constitucionais sucedidos historicamente trataram de abarcar conteúdos de valores como,

[...] liberdade, igualdade, atividade interpretativa do juiz e o conceito de cidadania. Inspiram, ainda, a relação que se observa entre o público e o privado, determinando, assim, o papel do Estado e a função do cidadão na promoção dos direitos e na criação das normas que o regerão. (NASCIMENTO, 2013, s.p.)

Tal propósito, como apontado por Ferreira Filho (2020, p.3), se concentra no âmbito que “há distinção entre leis constitucionais e leis outras, comuns ou ordinárias”. Com isso, observa-se que o atual paradigma vivenciado “teve a sensibilidade de identificar as contradições internas dos paradigmas anteriores” (NASCIMENTO, 2013, s.p.), sem, contudo, esquecer das conquistas realizadas por este. Por isso, o texto constitucional, foi extremamente importante, não se extraindo deste a superação de dimensões dos direitos de primeira, segunda e terceira dimensão “mas no remodelamento do conteúdo dos direitos conquistados em um paradigma em razão do novo ambiente histórico” (NASCIMENTO, 2013, s.p.).

A constituição como norma suprema, é regida sob a égide de princípios fundamentais, os quais são estritamente necessários para a plena regência do ordenamento jurídico, e da própria nação. Em virtude disso, após a crise enfrentada no Brasil ocasionada pelo Regime Militar, o Poder Constituinte Originário ao formular a redação da atual Constituição Federal da República Federativa do Brasil em 1988, cuidadosamente estabeleceu os pilares sob os quais a República estava sendo fundada. Os quais serão singelamente abordados a seguir (VASCONCELOS, 2020, p. 77).

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (BRASIL, 1988).

Em conformidade com o *caput* do artigo 1º, e seus incisos da Constituição Federal, constitui os fundamentos da república, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. O Estado como um homem artificial criado pelo homem natural possui o poder soberano, o qual cria “normas de convivência recíproca

(em tese), administrando-a e aplicando eventual sanção a quem descumpra essas normas” (DUARTE, 2016, s.p.).

Considerando isso, a soberania consiste no poder político outorgado pelo povo e, portanto, o Estado soberano, como caracterizado por Hugo Duarte (2016, s.p.) “no exercício do seu poder político supremo concedido pelo povo, não se encontra limitado por nenhum outro na ordem interna. Isto é, não divide o seu poder, internamente, com quem quer que seja”. E, este ainda, não se encontra subordinada à autoridade de nenhum outro Estado, salvo quanto este por submissão voluntária firma pactos internacionais (tratados). Devendo toda tratativa com outros países ser de forma recíproca. (VASCONCELOS, 2020, p.77)

A cidadania, embora não possua um consenso unânime de seu conceito, esta vem sendo definida sob uma perspectiva estrita, que é o direito pleno de interferir nas decisões políticas do Estado. Ser cidadão vai além de votar e ser votado. Neste sentido, Clever Vasconcelos expõe uma mudança ponderosa na Constituição de 1988, pois essa ampliou o conceito de cidadania, apontando que,

[...] a cidadania deixou de ser relacionada apenas à nacionalidade, deixou de ser considerada um status de reconhecimento do Estado, para ser um conceito amplo, compatível com a dimensão de cidadania enquanto expressão de direitos fundamentais. Possui dois significados, a saber: a) Político: é o direito do administrado a participar nos negócios do Estado (votar, ser votado). b) Social: é o direito de exigir prestações positivas do Estado, usufruindo dos direitos civis fundamentais previstos na Constituição Federal (saúde pública, educação) (VASCONCELOS, 2020, p. 78).

No tocante à dignidade da pessoa humana, este fundamento “é a origem e o ponto comum entre os direitos fundamentais, os quais são imprescindíveis para uma vida digna” (DUARTE, 2016, s.p.). Clever Vasconcelos (2020, p.79) expressa tal fundamento como “condição de imperativo categórico, ou seja, à qualidade de regra universal e incondicional válida para qualquer situação”. E, portanto, como aponta Sarlet (2011, p.101), *apud* Hugo Duarte (2016, s.p.), “mesmo nas ordens normativas onde a dignidade ainda não mereceu referência expressa, não se poderá [...] concluir que não se faça presente, na condição de valor informado”, visto que este encontra-se devidamente

reconhecido como direito fundamental inerente à pessoa humana. (SARLET, 2011, p. 101 *apud* DUARTE, 2016, s.p.).

Os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são elementos, excepcionalmente, necessários para o desenvolvimento econômico e social de uma nação. Busca criar uma relação de harmonia e cooperação entre o capital e o trabalho para que um não se sobreponha ao outro. Além de propiciar condições dignas e direitos inerentes ao trabalho foi reconhecido pela constituição o sistema econômico do capitalismo, onde é garantido, o livre exercício de qualquer atividade econômica. Salvo, atividades que sejam de pleno interesse e proveito da coletividade. (DUARTE, 2016, s.p.)

Último fundamento é o pluralismo político, constitui o respeito à pessoa humana, o qual dentro de suas peculiaridades possui diversidade de ideias, cultura, costumes. Assim, como bem expõe Novelino (2012, s.p.), *apud* Hugo Duarte (2016, s.p.), “o pluralismo está indissociavelmente ligado à diversidade e à alteridade. Não há pluralismo sem respeito às diferenças, ao caráter do que é outro, ao antônimo da identidade”. Desta forma, como princípio fundamental, é ético e necessário respeitar a diversidade sem vedada qualquer prática de intolerância. (VASCONCELOS, 2020, p.80)

Constituem objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal do Brasil, no artigo 3º:

Construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988)

Phillip Gil França (2013, p.3) descreve os objetivos fundamentais previstos no artigo 3º da Constituição Federal, como, metas a serem traçadas pelo Sistema Estatal, e com eficácia em tese, imediata. E, ainda, o autor expõe que “É missão estatal proporcionar o máximo de efetivação dos objetivos da República no menor tempo possível, como farol guia daqueles que necessitam, ou são interdependentes” (FRANÇA, 2013, p.3). Portanto, embora haja diversas críticas quanto aos princípios e objetivos fundamentais, tais objetivos constituem um paradigma a ser seguido pela nação, servindo como uma bússola aos

governantes. Sendo inegável, a importância da constituição de 1988 como uma verdadeira carta de direitos (FRANÇA, 2013, p.3)

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA ORDEM CONSTITUCIONAL VIGENTE

Semelhantemente a outra organização, o Estado em seu funcionamento e no cumprimento de seus fins, estrutura-se através de mecanismos sistemáticos. O poder tributário é um Poder Público e, portanto, fica delimitado a normas, e essas normas em um contexto social são regidas pelo sistema tributário nacional. Este sistema consiste em um conjunto totalmente “harmônico, interdependente e coerente de normas tributárias, destinadas a implementar uniformemente no âmbito do território brasileiro a tributação” (CARNEIRO, 2020, p.342). Ainda, segundo Cláudio Carneiro (2020, p. 342), o sistema tributário, busca implementar a harmonia e respeito ao “pacto federativo, de modo a dotar de receita todos os entes que compõem a nossa República Federativa”.

Com a transição do Império para a República a estrutura sistemática tributária se manteve em vigor, sem alterações extremas. Considerando que a atividade financeira do Estado estava totalmente voltada para o comércio exterior, o qual era responsável pela maior parte de renda adquirida para manutenção estatal. A principal mudança foi incluir a separação de fontes tributárias, estabelecendo competências entre os Entes Federativos. Entretanto com o advento da Constituição de 1934 e a instauração da Segunda Guerra Mundial, houve queda no fluxo do comércio exterior, o que ocasionou em uma mudança na receita através da tributação. (VERSANO, 1996, p.2). Ademais, pode-se, ainda, mencionar que:

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram [...] evolução dos sistemas tributários, e as principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, [...] aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos. Outra inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos

que lhes eram atribuídos privativamente. [...] (VERSANO, 1996, p.3-4).

Nessa perspectiva, convém evocar que a Carta Política de 1937 e 1946 não promoveram nenhuma modificação significativa em relação ao sistema tributário, somente realizando alterações de competências mínimas de ordem estadual e municipal. No entanto, na Carta Magna de 1946, como apontado por Ricardo Versano (1996, p.5), “modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos”. Com isso, a principal objetivo trazido ao sistema tributário da Constituição de 1946, era implementar a distribuição de renda aos Entes Federativos (VERSANO, 1996, p.6).

A partir da década de 1950, o sistema tributário nacional iniciou um grande processo de evolução, em razão de sua insuficiência para suportar a carga tributária. Durante este período, diversas instituições, empresas foram constituídas, transformando a atividade financeira do estado. Assim,

Neste contexto, a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas. Reconhecia-se que o passo mais importante seria a reestruturação do aparelho arrecadador. O próprio Ministro da Fazenda na época estimava que seria possível, apenas com a melhoria da administração fazendária, sem qualquer mudança nos tributos, arrecadar adicionalmente, no mínimo [...] (VERSANO, 1996, p. 7-9)

Nesse contexto, o tributo somente possuía uma finalidade que era arrecadar renda. Contudo, com a reforma tributária o novo sistema instaurou o privilégio ao estímulo de crescimento acelerado e acumulação privada, porém, desprezou o objetivo de equidade. Com isso, o sistema entrou em crise, se tornando deficiente, vindo a ser derrocado, com o advento da Constituição de 1988. (VERSANO, 1996, p.1)

O tributo encontra-se em uma Era Contemporânea, em quenão possui propósito único de ser simples instrumento de arrecadação. Hugo de Brito Machado (1996, p.46), *apud* Cláudio Borba (2019, p.42), ensina que este é amplamente “utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o

consumo de certos bens e produzindo, [...],diversos efeitos na economia.” Consoante, com tal ensinamento tributo na ordem constitucional vigente possui os seguintes objetivo:

Fiscal - quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; Extrafiscal - quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; Parafiscal - quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas. (MACHADO, 1996, p.46 *apud* BORBA, 2019, p.42)

Por conseguinte, observa-se que ao instituir o sistema tributário nacional na Constituição de 1988, o Poder Constituinte cuidou de estabelecer um sistema, cujo cumprisse sua função social, e não mero instrumento de arrecadação de renda e atividade financeira do Estado. No entanto, com o intuito de garantir igualdade, liberdade e justiça social, e, acima disso, materializa a própria conotação contida no princípio da dignidade à pessoa humana. (PONTIERI, 2020, s.p.)

Assim, como os demais sistemas do Poder Público, o sistema tributário nacional, possui “verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerces ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade” (REALE, 1998, s.p. *apud* ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.). Isto posto, tais alicerces são os princípios, sendo os incumbidos de nortear todo o sistema tributário brasileiro; e, por ocasião, serão alguns destes princípios abordados abaixo. (ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.)

O princípio da legalidade na seara tributária não consiste apenas em fazer o que a Lei diz, como nos demais institutos jurídicos. Mas, consiste em garantir que a tributação suceda por decisão dos representantes do povo. Sem embargos, o aludido princípio possui exceções, conforme apontado por Vanessa Andriani e Cristiano Rabenschlag “a exceção refere-se apenas a alterações de alíquotas e não à criação de tributos, o que, salvo melhor entendimento, é admitido somente através de lei *stricto sensu*.” (ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.)

O princípio da anterioridade visa expressar que o contribuinte deve ter ciência, certeza e segurança do ensejo da lei tributária, sendo, por consequência, vedada a incidência de um tributo, dentro do mesmo exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou majorou tenha sido publicada anteriormente e ao término do exercício precedente. Assim sendo, o princípio da irretroatividade da lei tributária, segundo apontado por Sacha Coelho, consiste na “necessidade de se assegurar às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei.” (COELHO, 2019, p.121)

O princípio da isonomia ou da igualdade, conforme disposto na Constituição Federal, é plasmado na redação do *caput* do artigo 5º, ao dizer que “todos são iguais perante a Lei” (BRASIL, 1988). Todavia, em sede de direito tributário, este se exterioriza na premissa que “a proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, isto é, “apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de todos àqueles que ostentem condições contributivas iguais.” (ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.).

O princípio da uniformidade geográfica ou uniformidade tributária garante que os tributos federais sejam exigidos igualmente em toda nação, salvo quando este for para incentivos fiscais, para promover equilíbrio ao desenvolvimento econômico. Por isso, este possui,

[...] a principal função do mencionado dispositivo é tutelar o pacto federativo impedindo que haja distinção por parte do ente que tributa em todo território nacional de utilizar-se de tal poder para subjugar os entes menos favorecidos financeiramente, e assim, impedir a sua autonomia (ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.).

O princípio da capacidade contributiva, segundo Marcus Abraham (2019, p.112), consiste nos “alicerces do dever fundamental de pagar tributos”, eis que o Estado possui a necessidade de arrecadar, cumprir metas e garantir os direitos fundamentais aos cidadãos. O Estado pode por força deste, “impor a cobrança de tributo sobre quem detém condições [...] e restringir a incidência tributária sobre aqueles desprovidos de condições financeiras”. (ABRAHAM, 2019, p.112). Já o princípio vedação de confisco resguarda o direito do contribuinte de não ter o seu patrimônio atingido por incidência tributária por parte do Estado com finalidade de

confisco. Isto é, o Estado não pode se apossar indevidamente dos bens do contribuinte com intuito de arrecadar tributo. (ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.).

O princípio da uniformidade da tributação consiste em um mecanismo de equilíbrio entre os Entes Federativos, não sendo permitido tratamento preferencial entre um ou outro, assim os tributos devem ser totalmente uniformes em todo o território nacional (ANDRIANI; RABENSCHLAG, 2020, s.p.). O princípio da liberdade de tráfego é o direito de ir e vir de pessoas e coisas sem restrições de natureza tributária. Por força deste princípio, é vedado instituir tributo possuindo como fato gerador o deslocamento entre municípios e estados da Federação, ressalvada a hipótese da “cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”. (ABRAHAM, 2019, p.120). O princípio da não cumulatividade, por seu turno, fixa os tributos plurifásicos, ou seja, tributos que se repetem na mesma cadeia econômica possui

[...] uma carga fiscal diferenciada conforme o valor econômico que é agregado a cada fase (dada a possibilidade do crédito do tributo anteriormente pago). Caso contrário, teríamos etapas com valores adicionados aos anteriormente realizados (“efeito cascata”) sem que houvesse a participação efetiva de cada contribuinte na série e, por consequência, contribuintes sendo onerados por tributos que recaem em operações econômicas distintas da sua própria. (ABRAHAM, 2019, p.117)

O sistema tributário tem sido vislumbrado sob um novo prisma nas últimas décadas. Como Leandro Paulsen (2020, p.24) salienta, ao abordar o aspecto tradicional, este “já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição”. Entretanto, no Estado Democrático de Direito e Social, contempla um instrumento para ser utilizado em benefício da sociedade e na concretização de seus objetivos. Ainda Paulsen (2020, p.25), deixa claro essa concepção, estabelecendo os direitos fundamentais e sociais como alicerce e objetivos a serem alcançados pelo Estado. O autor, ainda, afirma, em tom de complemento, que

[...] “a incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos”. Diga-se, ainda: não há direito sem Estado, nem Estado sem tributo (PAULSEN, 2020, p. 25).

Nessa perspectiva, estaria o sistema tributário diretamente relacionado ao fato de garantia de justiça social? Pois bem. Para compreender tal perquirição, e o modo como esta atua em um Estado Democrático de Direito, cabe abordar seus fundamentos jurídicos e sua aplicação em âmbito constitucional. Alex Pizzio (2016, p. 356) define a ideia de justiça como “distributiva e encontrando seu princípio fundamental na máxima “Dê a cada indivíduo o que lhe é devido”, seja com base em suas necessidades, em seu mérito ou em suas escolhas”. (PIZZIO, 2016, p.356-357)

Regina Costa, por sua vez, conceitua a justiça social como “as condições concretas de vida do povo e, portanto, exige um conjunto de políticas públicas visando combater a desigualdade e a exclusão social.” (COSTA, 2020, s.p.). Por conseguinte, considerando que a Constituição Federal está alicerçada no princípio da dignidade da pessoa humana, como também possui como principais objetivos constituir uma “sociedade livre, justa e solidária bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, caput e incisos I e III)”, pode-se afirmar que há parâmetro para considerar a forte relação entre o tributo e a justiça social. (COSTA, 2020, s.p.)

O ponto de partida do entrelaçamento entre a justiça social e tributação é o *princípio da capacidade contributiva*, hospedado no art. 145, § 1º da Constituição. A capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. (COSTA, 2020, s.p.)

Assim, o resultado esperado é o pleno cumprimento da função social do tributo, como “instrumento de promoção da redução das desigualdades sociais, da efetivação do princípio da dignidade humana e, enfim, da busca da justiça social.” (COSTA, 2020, s.p.). No entanto, ao analisar o contexto, denota-se que tal escopo teve efeito regresso ao sistema tributário, pois possui alto nível de oneração por parte daqueles que possui menor capacidade contributiva, em detrimento da justiça social. A Carta Política vigente apresentou à Nação um novo

paradigma, que reconhece diversos direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais, e elevou o conceito de cidadania (PIZZIO, 2016, p. 372)

Entretanto, o ideal de justiça social e a relação com tributação, encontram-se fora de harmonia entre todos os Entes Federativos, logo, faz-se necessário, para que haja uma harmônica relação entre os dois uma,

[...] a integração de todos os entes federativos numa política fiscal conjunta que vise a diminuição da carga tributária indireta (consumo), minimizando, assim, a regressividade do sistema, bem como deslocando a concentração dessa carga na tributação direta (renda/patrimônio), com a elevação da progressividade do sistema tributário. (COSTA, 2020, s.p.)

Ora, apenas a partir da concretização do escopo supramencionado, pode-se afirmar que o sistema tributário será efetivo em cumprir sua função social e seus fins fiscais, extrafiscais e parafiscais, dando pleno funcionamento às políticas públicas e a justiça social pretendida pelo Estado. (PIZZIO, 2016, p.372)

2.3 TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA EM DIÁLOGO: UM SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL DIGNO?

Primeiramente, antes de adentrar ao mérito da função social do tributo, importa compreender a origem da função social. Desta forma,

A etimologia de função vem do latim. A palavra *functio* deriva do verbo *fungor* (*functus sem, fungi*), cujo significado é cumprir algo, desempenhar um dever ou tarefa, cumprir uma finalidade. Assim, podemos afirmar que um determinado objeto ou coisa possui uma função social desde que sirva como um instrumento para satisfazer os interesses da sociedade. (ARAUJO; LIMA; RODRIGUES, 2016, p.4)

O Estado, ao ser instituído pelo homem, foi atribuído com o fim de proteger e satisfazer os interesses da coletividade. No entanto, no decorrer de muito tempo, sua atuação esteve em ostensivo desequilíbrio; ou sucedia em condição muito centralizada por parte de seus representantes, ou era exigido pela sociedade sua abstenção total. Culminando em perceptível necessidade de

consolidar o equilíbrio, para tornar efetiva a função da máquina estatal. (PARENTE, 2018, s.p.).

A função social teve seu marco inicial com o nascimento do Estado de Bem-Estar Social. A sociedade estava vivenciando um período de grande instabilidade social; e diversos fatores cooperavam para que tal situação se agravasse mais. A chegada da Revolução industrial modificou completamente todo meio econômico e a vida dos indivíduos que progressivamente constatavam que “sem a intervenção estatal, não se entendia aquele momento como transitório para o progresso” (PARENTE, 2018, s.p.).

Assim, com o avançar de tal situação, a Igreja Católica de Roma avistando todo caos, e no intuito de intervir, lançou, em 1891, por intermédio do Papa Leão XIII, a Encíclica Católica *Rerum Novarum*, a qual embora, não tenha versado intimamente sobre a função social em si, idealizou sua essência. Ao estabelecer que o Estado devesse agir em prol do social, isto é, efetivamente cumprir com as obrigações sociais. (PARENTE, 2018, s.p.)

Não obstante, há controvérsia sobre a origem da função social, pois segundo alguns, foi Augusto Comte e, posteriormente, Léon Duguit no século XIX, que influenciaram a ideia de que “os direitos só se justificam pela missão social para a qual devem contribuir” (GONÇALVES, 2014, p.170 *apud* PARENTE, 2018, s.p.). Ademais, com o passar do tempo e a evolução da sociedade o próprio conceito de função social, deixou de ser tão somente um princípio diretamente ligado ao direito de propriedade. Passando a ser um preceito que norteia outros institutos jurídicos como o Direito Tributário. Nessa perspectiva, Ana Carolina Figueiredo destaca que o Estado “para atingir seus escopos sociais e efetivar os direitos fundamentais dos cidadãos, tornou imperativo o implemento de receita configurada, principalmente, pela arrecadação tributária.”(FIGUEIREDO, 2009, p.3).

Logo, percebe-se que ao tributo atribuiu uma finalidade, isto é, a política tributária desabitou-se de tão somente fruir com fim arrecadatório, e transformou-se em instrumento de cumprimento efetivo das garantias fundamentais à sociedade. E isso, se deve, pois

A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com a dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação à oneração do tributo. (RIBEIRO, 2008. p. 178-179 *apud* CASTRO; RIBEIRO, 2013, p.4)

Desta forma, infere-se que a função social do tributo, é o modo que o Estado assegura a erradicação das desigualdades sociais em todas as suas dimensões, o que proporciona métodos eficazes de desenvolvimentos local e regional. De igual, há viabilização de incentivos fiscais a determinadas áreas menos desenvolvidas possibilitando a equiparação destas para as regiões mais desenvolvidas, efetivando assim o desenvolvimento nacional. E, desta forma, a função social do tributo, dará as políticas públicas estabelecidas pelo governo, efetividade para se desenvolver de forma eficaz, e converter em benefício da população. (CASTRO; RIBEIRO, 2013, p.3)

Assim, como a função social do tributo figura intimamente vinculada aos princípios constitucionais. Da mesma forma ocorre com a tributação dentro de um Estado Democrático de Direito. É possível extrair de todo contexto constitucional brasileiro, que desde cedo o direito tributário nacional cuidou de estabelecer clara proteção constitucional aos direitos fundamentais do contribuinte. E, “entendendo que a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte era uma forma de proteção dos direitos fundamentais do cidadão.” (CALIENDO, 2019, p. 116)

Desde os primeiros textos constitucionais, há de forma explícita essa proteção como a garantia na Constituição Política do Império do Brasil (1824), de direitos de liberdade, da segurança individual e da propriedade. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, que manteve essa estrutura, assegurando agora não apenas aos nacionais, mas também aos estrangeiros que residiam no país. A Constituição de 1934 inovou incluindo o direito à subsistência; e a Constituição de 1937 excluiu esse direito, mantendo somente os já estabelecidos anteriormente. A Constituição de 1946 acrescentou o direito à vida. E, por fim, como Paulo Caliendo (2019, p.116) expõe a “constituinte cidadã de 1988 afirmará o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à

propriedade”, garantindo a todos, igualdade perante a lei, sem qualquer forma de distinção. (CALIENDO, p.116)

Desta forma, pode-se verificar que os direitos fundamentais estabelecidos constituem verdadeiros pilares aos princípios tributários. E, assim, entende-se que:

1. direito à vida de que decorre o direito à não tributação do mínimo existencial, como proteção da dignidade da pessoa humana;
2. direito à liberdade fundamenta o direito à liberdade econômica (livre iniciativa, estabelecimento, preservação das empresas e autonomia privada), que vedam a tributação sufocante da iniciativa privada;
3. direito à igualdade que fundamenta o direito ao tratamento isonômico em matéria tributária;
4. direito à segurança que fundamenta o direito à segurança jurídica, em suas três facetas: clareza, previsibilidade e estabilidade; e
5. direito à propriedade de que decorre o direito contra uma tributação confiscatória e a favor de uma tributação justa. (CALIENDO, 2019, p.117)

Com isso, considerando que o tributo em si, por sua própria natureza, pode tornar vulnerável determinados direitos, a sua arrecadação deve buscar a realização do ser humano em sua plenitude. Desta forma, é totalmente evidente a correlação existente entre a tributação e o princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, o Estado ao arrecadar valores pecuniários, não pode desvinculá-los “de valores éticos e da afirmação histórica dos direitos humanos, em suas várias dimensões, o que inclui as prestacionais” (SOARES, 2019, s.p.)

Como se observa da simples leitura do artigo 1º, inciso III, da Carta Magna, a dignidade da pessoa humana atua como um dos principais elementos que compõe os fundamentos da República Federativa do Brasil. (CAETANO, 2021, s.p.). Sarlet, ainda,

[...] ao consagrar a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, no título dos princípios fundamentais, a Constituinte de 1988, além de ter tomado uma decisão fundamental a respeito do sentido, da finalidade e da justificação do exercício do poder estatal e do próprio Estado, reconheceu que é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano

constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal. (SARLET, 2010, p.75 *apud* SOARES, 2019, s.p.)

Logo, percebe-se que para atender os anseios sociais e efetivamente proporcionar dignidade aos indivíduos em um todo. Como exposto por Terezinha Domingos e Leandro Cunha (2013, p.24) o Estado utiliza como “caminho para atingir estes objetivos [...] a tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento” (CUNHA; DOMINGOS, 2013, p.24). E, desta forma, na medida em que os tributos incidem sobre os cidadãos é viabilizada a possibilidade de redução das desigualdades sociais. Gerando ao Estado a probabilidade de traçar os objetivos fundamentais estabelecidos na Carta Magna. (SOARES, 2019, s.p.)

Entretanto, o princípio da dignidade da pessoa humana somente se torna efetivo na tributação se respeitado o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial de cada indivíduo. E, ainda, principalmente, se a renda for distribuída de forma proporcional para contribuir nas metas governamentais e na promoção de uma vida digna. (BUFFON, 2007, p.279)

Os princípios basilares e os objetivos fundamentais mencionados pela carta de 1988 (arts. 1º e 3º) só poderão ser alcançados se a carga tributária for dividida de uma forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão, tendo em vista, que, se isso não ocorrer, as desigualdades sociais, ao invés de serem reduzidas serão ampliadas, a miséria continuará aviltando a dignidade humana, e a meta da solidariedade social permanecerá como mera utopia acadêmica. (BUFFON, 2007, p.226)

Dentro dessa perspectiva, torna-se evidente que o Estado é um imperativo necessário para a concretização do exercício dos direitos fundamentais. Entretanto, o Estado por si só, não é capaz de prover e manter toda sorte de demandas sociais apenas com os recursos dos cofres públicos. Como é possível recordar ao período de vigência do Estado de Bem-Estar Social, que sofreu uma crise com alto déficit em suas receitas, bem como, também prejudicou completamente a cidadania, a democracia, e gerou tudo menos condições dignas e igualdade social. (SOARES, 2019, s.p.)

Desta forma, considerando que a carga tributária subsiste para comprazer o bem comum, Marciano Buffon (2007, p.236) aponta que “num estado que existe

em razão do homem, é imperiosa a necessidade de que as condições de sobrevivência da pessoa não estejam aquém de um patamar mínimo”. E, em concordância, Júlio Cesar Picanço em seu ponto de vista, demonstra que esta deve “atender a proporcionalidade e o mínimo existencial de cada ser humano. Se o tributo se torna abusivo e desproporcional, obviamente que ele se torna também inconstitucional.” (PICANÇO, 2010, s.p.)

[...] a tributação, em breves palavras, deve atender vários preceitos elementares, tais como: (i) **equidade**: em que cada indivíduo deve contribuir com uma quantia relativamente justa; (ii) **progressividade**: em que as alíquotas devem aumentar a medida que os níveis de renda dos contribuintes se elevem; (iii) **neutralidade**: em que tributação não deve deprimir o consumo, a produção e o investimento; e, (iv) **simplicidade**: em que o cálculo, a exigência e a fiscalização concernente aos tributos devem ser simplificados com a finalidade de minimizar custos administrativos (CUNHA; DOMINGOS, 2013, p.4)

Isto posto, compreende que somente se torna possível a tributação, concomitantemente, ser um instrumento de realização dos direitos básicos de todas as dimensões se for fixada em um sistema tributário harmonioso e digno. E, de modo consequente, compatível com os ideais de “um modelo Estado efetivamente alicerçado no princípio da dignidade da pessoa humana.” (BUFFON, 2007, p. 191)

É defeso ao Estado sujeitar o cidadão, que não possui condições de prover seu próprio sustento e de sua família, a contribuir acima do que lhe é possível. E, ainda, tornar vulnerável, ou causar prejuízo ao mínimo essencial para sua sobrevivência, como saúde, salário digno, educação entre outros mais. De tal forma que, para obstar tal situação, um sistema tributário digno, deve cautelosamente observar alguns alicerces como: a capacidade contributiva, o mínimo existencial, a igualdade, e ainda alguns outros princípios. (BUFFON, 2007, p.236-237)

Contribuir para o custeio das despesas públicas constitui um dever fundamental de todos aqueles que compõem a sociedade. Isto é, como expõe Leandro Paulsen (2019, p.29), todos os cidadãos, são “[...], responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais”. Entretanto, “cada cidadão

contribui para a coletividade de acordo com a sua capacidade de arcar com tal ônus” (BUFFON, 2007 p. 229). Isto é, a tributação será efetivamente maior se a capacidade, ou em efeito contrário, será menor ou inexistente caso assim o seja tal capacidade. (BUFFON, 2007 p. 229)

Mediante a aplicação do encargo tributário, conforme a capacidade econômica do contribuinte, automaticamente, é concretizado o princípio da igualdade, “tanto no sentido de que a norma tratará igualmente aqueles com igual capacidade, como no sentido de tratar desigualmente aqueles com desigual capacidade econômica” (BUFFON, 2007 p. 229). E, com isso,

[...] o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos, aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão os mesmo impostos (igualdade horizontal) e os contribuinte com diferentes capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos ou em termos quantitativos (igualdade vertical). (CASALTA; NABAIS, 2004, p. 443 *apud* BUFFON, 2007, p.229)

Por conseguinte, considerando que pelo princípio da capacidade contributiva, torna eficaz o princípio da igualdade, a “capacidade econômica subjetiva exige a preservação do mínimo existencial, pessoal e familiar, que consiste numa existência com um nível de vida que se considera mínimo, de acordo com a dignidade humana.” (BUFFON, 2007, p. 235) Logo, há as condições mínimas necessárias à existência do ser humano configurando como um direito protegido de forma negativa, sendo o Estado obrigado a se abster na via fiscal. E, positivamente, quando este se torna garantido pelas próprias prestações do Estado. (OLIVEIRA, 2020, s.p.)

Com isso, Paulo Caliendo expõe que

Os direitos fundamentais do contribuinte historicamente se ergueram como limitações ao poder de tributar, ou seja, como uma restrição à competência tributária do Estado. As cartas constitucionais reforçaram a rigidez do sistema tributário elegendo o princípio da legalidade estrita como um dos mais importantes em nosso sistema (CALIENDO, 2019, p.118).

Desta forma, um sistema tributário alicerçado no princípio da dignidade da pessoa humana, é aquele que possibilita a concretização de uma sociedade livre, justa e solidária, e viabiliza a erradicação de desigualdades sociais e da pobreza. E, com isso, não há de se falar em dignidade da pessoa humana sem garantir o mínimo existencial, e proteger a preservação deste. Sendo, inafastável a observância do princípio da capacidade contributiva e igualdade, para que a tributação possa efetivamente servir de pleno instrumento de bem-estar e proteção da dignidade da pessoa humana em sua plenitude. (CALIENDO, 2019, p.119)

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: INSTRUMENTO DE DEFESA DA LIBERDADE RELIGIOSA OU MECANISMO INDIRETO DE INTERFERÊNCIA?

Equilibrar a convivência em sociedade, requer, como destaca Fernando Scaff (2006, p.223), diligência para construir “uma sociedade livre, justa e solidária”, e solícita em promover o bem, sem que haja qualquer discriminação, quer seja de origem, raça, cor, sexo ou idade. Apesar disso, precedendo a própria subsistência do Estado, diversos recursos foram utilizados pelos povos antigos como método para salvaguardar valores de uma determinada sociedade, como própria tributação (SCAFF, 2006, p.223).

Desde períodos longínquos, uma das formas mais manuseadas eram as exonerações tributárias, que figuravam como verdadeiros privilégios. Conhecidas também pelo “vocábulo imunidade” ou *immunitas*, que, em sua concepção mais singela, consistia no “privilégio outorgado a pessoas ou a coisas para que se desonerem de determinadas imposições legais” (NASCIMENTO, 2016, p.101).

Ricardo Lobo Torres (1999, p.1-6), *apud* (SILVA, 2012, p.09), descreve que a “liberdade fiscal passou por diferentes fases no curso da evolução do Estado. A primeira fase com o Estado Patrimonial, a segunda com o Estado de Polícia e culminando com o Estado de Direito”. No entanto, há diversas controvérsias acerca da origem e da fonte formal das imunidades, visto que não radicam no direito positivo, sendo preexistente às Constituições. Todavia, “a visão agasalhada pela doutrina majoritária [...] remete que a origem da imunidade ter assento constitucional” (SILVA, 2012, p.12)

Ademais, pode-se, ainda, mencionar que

[...] a origem das desonerações fiscais confunde-se com a da própria tributação, porquanto sempre que houve tributo, houve a desoneração deste para alguns, seja por razões de ordem religiosa, administrativa, política, econômica, ou simplesmente como verdadeiros privilégios, arbitrariamente concedidos pelo poder tributante (GUIMARÃES, 2006, p.15)

Todavia, para que se possa desfrutar de plena compreensão deste instituto, cabe abordar suas raízes históricas, que podem ser encontradas em

diversos ordenamentos jurídicos de distintos povos (FARIA JUNIOR, 2016, p.18). Jackson Silva (2012, p.9), por seu turno, relata que “a primeira notícia que se tem da imunidade, como forma de desoneração fiscal, remonta aos tempos do Império Romana quando não eram onerados os templos religiosos e os bens públicos”. Também, é possível encontrar durante o século XIII a.C, na Índia, o Código de Manu, em seu artigo 386, consolidava as exonerações tributárias a “pessoas portadoras de deficiências físicas ou mentais”. (SILVA, 2012, p.9)

O Império Romano possuía um dos sistemas tributário mais avançado e complexo. A *Lex Vicesima Hereditatum et Legatorum* abarcava diversos tributos classificando-os como diretos, indiretos e outros tributos. Distinguindo aquele que gozariam das isenções (SILVA, 2012, p. 09). Em Roma, diversas justificavas eram adotadas para que a incidência das isenções, como a natureza de determinados serviços (pintor, operários, clérigos, pequenos produtores, etc.); as populações de certas regiões; artistas e outros de ordem “administrativa, religiosa, política e fiscal que concorriam para liberdade do poder tributante” (MEIRA, 1978, p.12-13 *apud* GUIMARÃES, 2006, p.17).

Conquanto a carga tributária fosse totalmente desvinculada da classe alta e direcionada diretamente aos menos favorecidos. Contudo, a evolução da sociedade ocasionou diversos conflitos sociais, em Roma, o que culminou na oscilação do Sistema Tributário e em um grande declínio econômico. Já durante o período da Idade Média, a Igreja e os Nobres se tornaram inatingíveis pelo Poder Soberano e pela carga fiscal. Entretanto, privilégio somente permaneceu até a chegada do Estado Liberal, onde estes benefícios foram totalmente abolidos (SCAFF, 2006, p.224-225).

A Carta Magna (1215, d.C.) foi um marco para o Direito, e, em especial, para a cidadania e a tributação. Esse evento faz surgir, de forma embrionária, várias das garantias constitucionais de liberdade presentes nas Constituições ocidentais, dentre elas o Princípio da Legalidade. [...] Historicamente foi um avanço, mas ainda longe da situação atual. As garantias eram dos nobres e da Igreja, e não da sociedade. Configuravam-se, sob o prisma dos excluídos de tais direitos, muito mais como privilégios de classe do que como garantias individuais. (SCAFF, 2006, p. 225)

Apesar disso, como Fernando Scaff (2006, p. 225) aponta, “tais direitos eram controlados pela nobreza, em seu próprio proveito, e não para o da sociedade”, vindo somente constituir de modo factual garantias individuais aos cidadãos no século XVIII com as Revoluções Burguesas. E, com isso, o privilégio de nobres e religiosos perante o Rei “passou a significar uma garantia de que certas atividades estariam afastadas da esfera do poder de tributar da classe dirigente, sendo que tal mesmo significante - imunidade - passou a agasalhar um outro significado” (SCAFF, 2006, p. 226).

No Estado Patrimonial, que vogou do século XIII até os meados do século XIX, as “imunidades fiscais estabeleciam limites ao poder real e consistiam na impossibilidade absoluta da incidência tributária sobre a senhoria e a igreja, em homenagem aos direitos imemorais preexistente à organização estatal”. (TORRES, 1999, s.p *apud* SILVA, 2012, p.10). Com o final do patrimonialismo e introdução no Estado Absolutista, a liberdade se conduz como “fiador da conquista da riqueza, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro, antecipando assim, algumas conquistas que serão aprofundadas e complementadas no Estado Liberal de Direito” (TORRES, 1999, s.p *apud* SILVA, 2012, p.10).

Com a consolidação do Estado de Direito, fortemente baseado nos ideais liberais, o conceito de imunidade tributária se transfaz, deixando de ser meramente uma limitação do poder do Rei às Igrejas e tornou-se limitação ao poder de tributar do próprio Estado, considerando todos os direitos preexistentes dos indivíduos. Sendo, a partir desta conquista, que, como um direito democrático, esta adquiriu aceção constitucional, inicialmente na Constituição Americana de 1789, que mesclou “aos privilégios da cidadania, passando ambos a ser instrumento de proteção da liberdade e igualdade.” (SILVA, 2012, p.11)

A Constituição americana de 1789 estabelece que os cidadãos livres de cada Estado eram titulares de “todos os privilégios e imunidade dos cidadãos livres dos outros Estados”. O art. 4º, Seção 2 da Constituição Americana proclamou que “os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidade dos cidadãos de outros Estados”. Posteriormente a 14ª Emenda (1868) declarou que nenhum Estado pode prejudicar “os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos” (TORRES, 1999, p.41-42 *apud* SILVA, 2012, p.11)

A promulgação da Constituição americana se tornou um marco da história universal, servindo de parâmetro e norma norteadora para outras Nações. Logo, o Texto Estadunidense atribuiu à imunidade tributária uma função específica que é “permitir que a sociedade exercite a cidadania, segundo as normas que ela própria estabeleceu sem eventuais empecilhos impostos pelo Estado”. (SCAFF, 2006, p.228). Ademais, uma vez examinada a evolução histórica em âmbito global das imunidades tributárias, intercorre, abordar o desenvolvimento no contexto brasileiro. (GUIMARÃES, 2006, p.28)

Durante o Brasil Colônia, as normas eram regidas pelo Direito Português e considerava, na época, diversos modelos de organizações políticas que vigoravam. Assim, o sistema tributário não figurava como de forma sistemática, mas, de modo esparso. Cada colônia tinha aptidão para legislar, executar e julgar, o que veio a derrogar, em 1549, com o declínio do sistema das capitanias hereditárias, que foi instituído um sistema unitário, visando ao estabelecimento de ordem jurídica. (SILVA, 2012, p.13)

O regime adotado, desde então, como demonstrado por Marco Antônio Guimarães (2006, p.30), “previu algumas desonerações fiscais à Colônia, que se aproximam das atuais imunidades”. Ao citar ainda o Regime trazido por Tomé de Souza em 1549, que concedia desoneração fiscal e incentivo fiscal aos produtores de navios. De igual modo, eram imunes os livros aos impostos de importação. Outra desoneração fiscal era incidente na décima urbana dos imóveis da Santa Casa de Misericórdia, imposto este equivalente ao atual IPTU, sendo este instituído pelo Alvará de 27 de junho de 1808. E, também, há a presença da imunidade recíproca entre o comércio das províncias uma das outras. (GUIMARÃES, 2006, p.30)

Jackson Silva (2012, p.15) aponta que “a Constituição Política do Império do Brasil não fazia nenhuma referência expressa à imunidade tributária”. Todavia, a Constituição de 1824 “adotou a regra de que é constitucional o que diz respeito aos limites e atribuições dos poderes políticos e aos direitos políticos e individuais dos cidadãos.” (SILVA, 2012, p.15) e, ainda, prestigiou a reserva legal, outorgando ao poder legislativo a iniciativa para instituição de impostos (SILVA, 2012, p.15). Ademais, pode-se verificar claramente que há,

[...] limitação do Estado Imperial à época para não tributar os cidadãos nem com relação aos socorros públicos, a fim de que fosse garantido um mínimo de assistencialismo aos menos favorecidos economicamente, nem com relação à instrução primária, previsão do art.179, incisos XXXI e XXXII, respectivamente da Carta (RODRIGUES, 1995, p.43). Além disso, essa Carta extinguiu os privilégios da nobreza e trouxe a primeira ideia de a tributação encontrar-se relacionada à capacidade contributiva do indivíduo no inciso XV do art. 179. (BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 11)

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, modificou completamente o próprio Estado brasileiro e o “sistema parlamentar de governo para instaurar a república, o federalismo e o presidencialismo, transformando as então províncias em Estado-membros” (SILVA, 2012, p.16). Assim, sendo fortemente inspirada no constitucionalismo norte-americano, redigida, em sua maior parte, por Rui Barbosa, guiou o progresso do contexto tributário, incluindo às imunidades tributárias em uma tratativa especial por parte do Estado ao reconhecer sua importância. (FARIA JUNIOR, 2016, p. 18)

Com isso, da análise do texto constitucional, vislumbra-se que

[...] as imunidades recíprocas, que à época não englobavam os Municípios em razão do sistema federativo adotado (art. 10); além da vedação imposta aos Estados e à União para 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 os transportarem (art. 11, 1º); estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos (art. 11, 2º); e isenção de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados (art. 9º, 2º §2º) (FARIA JUNIOR, 2016, p. 18).

A Carta Magna de 1934 não introduziu nenhuma modificação complexa no sistema tributário. No tocante à imunidade tributária, apenas aprimorou o sistema anterior, incluindo novas hipóteses de incidência como: imposto de renda cedular de imóveis (art. 6º, I, alínea “c”); as taxas de entrada e saída dos navios e aeronaves com mercadorias, tendo o imposto de importação devidamente pagos (artigo 6º, II); a imunidade recíproca, estendida aos municípios (art. 17, X); os emolumentos, custas, taxas e selos aos necessitados assistidos por assistência

judiciária (art. 113, item 32); os impostos incidentes na profissão de escritor, jornalista e professor (art. 113, item 36), entre outros (GUIMARÃES, 2006, p.35).

A Constituição outorgada em 1937 foi uma Carta Política totalmente sob influência de ideais fascista e comunista, voltada, como descreve Jackson Costa e Silva (2012, p.21), a “serviços do detentor do poder”. E, no que concerne ao sistema tributário, a Constituição de 1937 simplesmente manteve o disposto na carta revogada. Em termos de imunidades, somente alterou “a topografia constitucional: renumeraram-se artigos e incisos, assim como, promoveram-se insignificantes alterações na redação dos dispositivos”. (GUIMARÃES, 2006, p.35-36)

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 foi uma das Cartas que mais inovou no tocante às imunidades. Antônio Faria Junior (2016, p.19) descreve que esta “fincou sua bandeira na luta pela redemocratização do país”, diante da ruptura do período ditatorial do Estado Novo (absolutismo). Norteadada pela garantia de direitos individuais e sociais, o texto tornou-se o embrião de diversas imunidades (FARIA JUNIOR, 2016, p.19), abrangendo e ampliando o rol das imunidades tributárias estabelecendo em seu texto,

[...] a imunidade dos templos de qualquer culto, dos bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, do mínimo existencial, da pequena gleba rural, dos direitos do autor, que veio a ser acrescido com a imunidade dos proprietários, no caso de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação aos impostos federais, estaduais e municipais (art. 147, § 6º), através de EC nº 10/64, e da extensão da imunidade recíproca às autarquias no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou dele decorrentes pela EC 18/65, que por sua vez aboliu as imunidades em benefício de autores, professores e jornalistas, assim como do mínimo vital previstas, respectivamente nos artigos 203 e 15, § 1º do texto constitucional. (GUIMARÃES, 2006, p.37)

A Constituição do Brasil de 1967 reformulou o sistema tributário nacional, tornando-o mais nítido e rigoroso e, ainda, se dedicou a introduzir um capítulo só para o sistema tributário. Quanto às imunidades, o Texto Constitucional não trouxe modificações relevantes, mantendo as imunidades já existentes. Ademais, a Constituição de 1967 alargou as hipóteses de incidência como aos bens,

serviços, renda e patrimônio dos partidos políticos, e também para o papel da impressão de livros, jornais e periódicos (FARIA JUNIOR, 2016, p.19)

Marco Antônio Guimarães (2006, p. 37-38), ainda, cita que a Constituição do Brasil de 1969, não se tratou de uma emenda constitucional, pois tecnicamente e teoricamente “a emenda apenas serviu como mecanismo de outorga, pois, na verdade, promulgou-se texto integralmente reformulado, inclusive, conferindo-lhe nova denominação”. Entretanto, o texto constitucional, referente à imunidade não apresentou mudanças consideráveis. (GUIMARÃES, 2006, p.38)

Em 1985, um novo marco constitucional estava tomando forma no Brasil e, em 1988, foi promulgada a Constituição Cidadã, formulada sob o prisma do princípio da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais. Em sua redação, o Poder Constituinte cuidou de sistematizar a ordem tributária nacional, estendendo-a como “o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar as limitações desse poder e a repartição das correspondentes receitas, espalhados entre o art.145 a 162 da CF/88”(BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 91).

As imunidades tributárias, na Constituição de 1988, ganharam nova concepção, constituindo verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado. Neste sentido, inclusive, pode-se mencionar que

As imunidades encontram-se, em sua grande maioria, no inciso VI do art.150 da Constituição Federal. Em grande maioria, porque como já abordado anteriormente o que faz uma norma constitucional ser considerada preceito imunizante é o impedimento da pessoa jurídica de direito público interno tributar fatos lícitos por questão de valores que o texto constitucional se propõe a resguardar. O art.150, VI, prevê as imunidades que haviam sido implementadas pela Constituição de 1946 e trata tão somente da imunidade relativa aos impostos (BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 92).

Assim, permanece com a imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”); imunidade religiosa ou sobre templos (art.150, VI, “b”); aos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social que não tenham fins lucrativos, desde que sejam atendidos os requisitos estabelecidos pela lei (art.150, VI, “c”); a imunidade dos livros, jornais, periódicos

e do papel destinado à impressão, aos veículos de informação, tanto (art.150, VI, “d”); os fonogramas e os videofonogramas musicais produzidos no Brasil. Entre outras hipóteses de incidências afora o artigo 150, há também às previsões nos artigos 149,§2º, I; 153, §3º, inciso III; 153, §4º, inciso II; 155, §2º, X, “a, b, c, d”;156, §2º, inciso I e 195, §7º. (MARTINS, 2010, p.118 *apud* BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 92-93)

Assim, o Estado brasileiro buscou tutelar as principais imunidades já previstas nas Cartas Políticas anteriores. Para tanto, manteve-se a prevalência dos valores relevantes para o Estado e para os cidadãos que vão além do federalismo. Além disso, abarcou a direitos e a garantias a serem estimulados, como direito à liberdade, cultura, informação, produção intelectual, estimular a economia, como à exportação, entre outros, “tudo com o fim de resguardar valores essenciais para a sociedade brasileira” (BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 96).

3.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM CONCEITUAÇÃO

O poder de tributar, é regido por conceitos relativos a dada porção da realidade, não configurando um exercício absoluto e irrestrito. De acordo com, Zelmo Denari (2018, p.23) se ao poder tributário é permitido “impor deveres coercitivos ao contribuinte, [...] o legislador constitucional estabeleceu vedações ao poder de tributar, limitando o campo de atuação do Ente Público”. De modo a impedir que o tributo “recaia sobre determinados bens, pessoas ou fatos, os quais resguardem direitos e princípios fundamentais indispensáveis ao Estado Democrático de Direito” (CASTRO, 2013, p.8).

É nesta alçada que serão constatadas as hipóteses de limitações do poder de tributar do Estado, dentre, as quais se encontram as imunidades tributárias. Etimologicamente o termo “imunidade” é derivado do latim *immunitas* ou *immunitate*, que em sua própria origem já demonstra intrinsecamente seu significado, que,

[...] em se tratando de tributos, tal concepção de imunidade, entendido o vocábulo "privilégio" em seu sentido vulgar, ao leigo

parece denotar equivocadamente uma pretensa "regalia" ou "prerrogativa" de que gozam determinados entes que passam a ser "livres" da tributação. (REIS JUNIOR, 2010, s.p.)

Analogamente, alguns doutrinadores atribuíram às imunidades a categoria de princípios constitucionais, uma vez que se encontram fixadas aos direitos fundamentais. No entanto, nos dizeres de Sacha Coêlho (2020, p.97) ambos institutos são distintos, se tornando complementos entre si, de forma que “os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, [...] e as imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária [...]”. Isto é,

por meio das imunidades tributárias que identificam, no plano subjetivo, quais as pessoas (v. g. entidades religiosas ou sem fins lucrativos) ou, no plano objetivo, quais os bens (v. g. livros, jornais e revistas) que devem ser colocados a salvo da tributação; e por meio dos princípios tributários, que vinculam o poder tributário tanto no momento de legislar sobre a matéria, bem como no momento de cobrar os tributos estabelecidos legalmente (SCHOUERI, 2012, p.413 *apud* FIORAVANTE, 2013, p.8)

Nessa perspectiva, as imunidades constituem uma restrição da competência tributária, confiscando o poder tributário do legislador para criar a obrigação tributária principal, mantendo as obrigações acessórias. Sendo estas “de modo limitado ou restrito, sob a forma de meros deveres tributários instrumentais ou acessórios” (ABRAHAM, 2020, p.123).

Inquestionavelmente a imunidade é uma regra de exceção e delimitação de competência, com abrangência constitucional, de modo expreso ou implícito. Com propósito de designar a não competência dos Entes Federativos “para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, [...] a atribuição do poder tributário” (FELIX, 2018, p.89). No entanto, não se limita apenas à sua localização na Lei Maior, visto que como apontado por Marcus Abraham, para que “a desoneração constitua uma imunidade propriamente dita, deve também estar diretamente voltada à preservação de determinados valores reputados constitucionalmente relevantes” (ABRAHAM, 2020, p.124).

Logo, as imunidades possuem algumas peculiaridades, como não podem ser alvo de supressão por parte do poder constituinte derivado, em razão de serem protegidas por cláusula pétreas (artigo 60, §4, IV, CF/88), devido o grau de importância dos valores por elas tutelados. Podem, ainda, ser analisados sob dois prismas: imunidades propriamente ditas e imunidades impróprias. A primeira se refere às garantias materiais do federalismo ou a direitos individuais protegidos como cláusula pétrea, e a segunda “são aquelas destinadas à simples campos de desoneração fiscal, expressamente, designados na Constituição” (ABRAHAM, 2020, p.124).

Outra característica desta é a dessemelhança existente no tocante as isenções e não-incidência do tributo, as quais também constituem limitações ao poder de tributar. Ademais, as principais distinções com a isenção, é que as imunidades somente são encontradas unicamente na constituição, “enquanto as isenções são sempre veiculadas pela legislação infraconstitucional. Embora em alguns de seus dispositivos a Constituição denomine isenção”. (ABRAHAM, 2020, p.126).

Outro fator que a distingue da isenção é que nesta as obrigações tributárias originárias são criadas, podendo o legislador realizar o lançamento do tributo, entretanto, este prefere se abster. Diferentemente da imunidade em que a “obrigação tributária principal sequer chega a nascer, havendo impossibilidade absoluta de instituição do tributo em razão da limitação ao exercício da competência tributária” (ABRAHAM, 2020, p.126). Quanto a não incidência, compreende uma situação em que a tributação não é possível devido à inexistência de norma apta para impor o nascimento do fato gerador. Isto é,

Se a norma impositiva prevê uma série de hipóteses fáticas que geram a obrigação tributária principal, a não incidência é meramente aquela zona de fatos da vida que não chegou a ser contemplada na norma e, por isso, não sofrerá tributação. (ABRAHAM, 2020, p.126).

Portanto, a regra imunizante decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributário. De modo que, ao limitar o campo de atuação do Ente Público, o Estado também resguarda e protege os direitos e os princípios fundamentais defendidos pelo Estado Democrático de Direito (CASTRO, 2013,

p.8).As hipóteses de cabimento das imunidades tributária, em sua maioria estão elencadas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, e a primeira hipótese prevista é a imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”). Tal hipótese configura uma cláusula pétrea, posto que se destine a proteger o pacto federativo existente. Assim, Regina Costa, (2020, p.118), aponta que essa imunidade possui “[...] natureza subjetiva e ontológica. Subjetiva porque estabelecida em função das pessoas políticas. Ontológica porque é consequência necessária do princípio da isonomia”.

Desta forma, considerando que “na Federação todos os Entes são iguais também, em face da ausência de capacidade contributiva, porquanto seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem” (COSTA, 2020, p.118). Sendo assim, o Legislador vedou a instituição de impostos das pessoas políticas sobre patrimônio, renda ou serviços umas das outras. (COSTA, 2020, p.118)

Há, ainda, previsto nos § 2º do artigo 150, da Constituição a extensão da imunidade ao patrimônio, renda e serviço vinculado às finalidades essenciais ou decorrentes das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. No entanto, tal limitação não se aplica aos serviços relacionados à exploração de atividades econômicas em que haja concorrência com o particular como previsto no §3º do mesmo artigo. Ora, o que se busca é evitar que haja concorrência desleal entre o Estado e a iniciativa privada. (COSTA, 2020, p.119)

Interpretando tal regra, o STF já decidiu em diversas oportunidades que, se não houver concorrência, a imunidade pode ser aplicada. É o caso do serviço que é próprio do Estado, como o de abastecimento de água e esgoto, bem como o realizado pela Casa da Moeda. (BALSAN, 2019, s.p.)

No tocante à imunidade prevista no artigo 150, VI, “b”, referem-se aos templos de qualquer culto. Tal imunidade visa proteger a prática religiosa garantindo a liberdade de crença, livre exercício de culto, bem como a proteção aos locais de culto e liturgias nos termos do artigo 5º, VI da Constituição Federal. Leandro Paulsen (2020, p.52) expõe que ao direcionar a imunidade para a proteção da liberdade religiosa esta “[...] alcança os mais diversos credos,

inclusive as igrejas e os movimentos religiosos em geral que não são predominantes na sociedade brasileira”.

Entretanto, o Superior Tribunal Federal entendeu que esta imunidade não se estende às lojas maçônicas, visto que estas não professam uma religião. Outra característica importante desta imunidade está prevista no §4º do artigo 150 da Constituição, e se refere a não exigência de regulamentação, necessitando apenas de estar vinculada à sua finalidade essencial. (PAULSEN, 2020, p. 52)

O artigo 150, inciso VI, alínea “c”, estabelece a imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e das de assistência social, sem fins lucrativos. Nesta hipótese, a principal característica é o condicionamento para fruição do benefício está vinculada a reserva de lei complementar, em razão do artigo 146, II da Constituição que estabelece a necessidade de Lei ordinária para regulamentar. Nesse sentido, ficou sob prerrogativa do Código Tributário Nacional regular, em seu artigo 14, as condições necessárias para gozar do benefício constitucional. Para tanto, pode-se citar: aplicação integral dos recursos adquiridos para manutenção dos objetivos institucionais em âmbito nacional; manutenção de escrituração regular; e não distribuição de lucro. (PAULSEN, 2020, p.53)

Nessa perspectiva, Leandro Paulsen aponta que

[...] essa imunidade só alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes, nos termos do § 4º do art. 150 da CF. O STF entende que não descaracteriza a finalidade a destinação de imóvel para a recreação e lazer dos funcionários, tampouco a manutenção de livreria em imóvel de propriedade do ente imune, “desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais”, sendo vedada a cobrança do IPTU. [...] Vale destacar, ainda, o entendimento do STF no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, alínea c, “está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito, não alcançando o contribuinte de fato” (PAULSEN, 2020, p. 53-54)

Outra hipótese imunidade encontra-se prevista no art. 150, VI, “d”, e esta se aplica aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (BRASIL, 1988). Tal imunidade trata de natureza objetiva, visto que esta não se estende às empresas que fabricam, mas sim ao material. Desta forma, a principal finalidade desta imunidade é garantir o efetivo exercício da liberdade de

expressão intelectual, científica, artística, comunicação e o acesso da população à informação, cultura e educação. Ainda, cabe registrar que, embora a Constituição não faça referência aos meios tecnológicos, o STF tem firmado teses em que considera o avanço da tecnologia e os novos suportes para leitura, a imunidade alcança também os livros eletrônicos confeccionados diretamente para este fim. (PAULSEN, 2020, p.55)

Há, ainda, a imunidade das obras musicais brasileiras. Essa foi incluída por meio da Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013. Com sua entrada em vigor foi acrescido ao artigo 150, VI, a alínea “e”, com a seguinte redação:

[...] fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 1988)

Aludida imunidade foi introduzida no intuito de proporcionar a divulgação da cultura brasileira e dos artistas nacionais, de modo que estimula a indústria nacional da música, tornando os produtos com valores acessíveis ao mercado fonográfico. E, ainda, mencionada imunidade atua no combate à prática de pirataria da produção artística nacional. Assim, para que a imunidade seja aplicada, deve ser obra produzida em território nacional, sendo “imunes tanto as obras de autores brasileiros, como aquelas interpretadas por artistas brasileiros” (ABRAHAM, 2019, p. 139).

Afora isso, além das hipóteses abordadas acima, existe a imunidade prevista no artigo 153, §3º, inciso III, que veda a incidência do imposto sobre produtos industrializados ao mercado exterior. Há, ainda, a norma prevista no artigo 153, §4º, inciso II, no tocante à não tributação de ITR sobre terras rurais nos termos da lei, de modo a concretizar a função social da propriedade. Outra hipótese da aplicação da norma imunizante está prevista no artigo 155, §2º, X, “a, b, c, d”, sobre ICMS de operações destinadas ao comércio exterior; sobre o petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica destinado a outros Estados; sobre o ouro; sobre as prestações de serviços de

radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita (BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 93-94).

Há, também, a hipótese prevista no artigo 156, §2º, inciso I, sendo vedado aos Municípios cobrarem ITBI, sobre,

[...] a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. (BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 94).

Por fim, a última hipótese de incidência da norma imunizante, porém que é alvo de controvérsia encontra-se prevista no art.195, §7º. As entidades beneficentes de assistência, que encontravam previsão na Constituição de 1967, “estão protegidas de dois tributos: dos impostos e das contribuições destinadas à Seguridade Social, sem falar nas taxas do art. 5,XXXIV” (BELTRAMI; BUFFON; MURTA, 2016, p. 94).

A norma imunizante, como já tratada anteriormente produz como apontado por José Renato de Deus (2010, p.50) “incompetência ao poder público de instituir determinado tributo aos destinatários dos preceitos imunitários”. Entretanto, como exposto pelo mesmo autor, a doutrina majoritariamente defendia que as imunidades somente eram aplicadas aos impostos, desvinculando totalmente sua aplicação às demais espécies tributárias. (DEUS, 2010, p.50)

Contudo, o poder constituinte de 1988, cuidou cautelosamente para que a nova regra abarcasse diferentes espécies tributárias, atingindo o objetivo final que é contrapondo-se à regra da incidência da tributação, em determinadas situações. Como descreve Hitala Mayara, há “um vetor axiológico que sustenta a norma imunizante, a exemplo da liberdade religiosa, liberdade política, liberdade sindical, da liberdade de expressão, etc.”. (MAYARA, 2017, s.p.). Ademais, como descrito por Fernando Santos Junior,

[...] a não cobrança de tributos por meio imunidade tributária, embora seja iniciativa indubitavelmente negativa: “non facere”, quando observada em face de suas finalidades e consequências,

revela-se dotada de plena positividade, oriunda de propósitos prestigiados pela Constituição Federal. [...] De forma podem ser vistas como ações comissivas em prol dos objetivos e fundamentos do Estado Brasileiro. (SANTOS JUNIOR, 2010, s.p.)

Desta forma, embora as principais imunidades estejam previstas no artigo 150, VI, da Constituição, e sejam exclusivamente, quer seja de modo objetivo ou subjetivo direcionada a impostos. A Constituição elenca outras hipóteses de alcance de imunidade sob as demais espécies de tributos, como as taxas relativas ao registro civil de nascimento, óbito previsto no inciso LXXVI do artigo 5º da Constituição, e sobre contribuições sociais. (KFOURI JUNIOR, 2018, p.139)

Art. 5o [...]

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

LXXVI – são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:

- a) o registro civil de nascimento;
- b) a certidão de óbito. (BRASIL, 1988)

No tocante as contribuições sociais, a principal hipótese abordada é sobre entidades beneficentes de assistência sociais que atendam os requisitos legais, encontrando previsão no artigo 195, §7º da Constituição Federal. Entretanto, embora seja considerada uma hipótese de incidência da norma imunizante, esta é alvo de diversas controvérsias. Visto que o Legislador ao instituir essa exoneração redigiu o texto constitucional adotando a expressão “isenção” ao invés do termo “imunidade. No entanto, como Anis Kfourí Júnior (2018, p.160-161) expõe “a doutrina tem considerada incorreta tal terminologia isenção (prevista em lei), preferindo a classificação imunidade (uma vez que outorgada constitucionalmente)”. E, com isso, embora a Carta Magna mantenha tal terminologia, esta não afasta o alcance da imunidade tributária. (KFOURI JUNIOR, 2018, p.161)

Desta forma, o Estado, em conformidade com as normas constitucionais, detém os objetivos e os fundamentos pré-estabelecidos, dentre os quais visa à “promoção do bem de todos, garantia à cidadania e dignidade dos seus cidadãos

e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária” (SANTOS JUNIOR, 2010, s.p.). Com isso, ao zelar que as imunidades abarquem não apenas aos impostos, mas também as demais espécies de tributo, este promove o alcance às suas finalidades e garante o livre exercício de direitos fundamentais. Se tornando base para concretização da dignidade do cidadão (SANTOS JUNIOR, 2010, s.p.).

3.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DAS ENTIDADES RELIGIOSAS

A relação entre Estado e Igreja passou singularmente por três períodos distintos: Colônia, Império e República. Durante a vigência de Brasil Colônia e Império a Igreja e o Estado adotaram o pacto feito entre Portugal e a Sé da Igreja Católica em Roma, mantendo forte aliança até a instituição da República (AZZI, 1981, p.3). Entretanto, com a ruptura do Império para a República em 1890, em um cenário de ampla mudança, com a instauração de um novo regime político, e promulgação de uma nova Carta Política,

[...] o Poder Constituinte, ao promulgar a Constituição Federal de 1891, estabeleceu um Estado livre de qualquer interferência confessional religiosa. Isto é, a partir daquele momento a Igreja Católica Romana deixou de ser religião oficial e de ter acesso as questões políticas, e o estado tornou-se laico, permitindo a liberdade e manifestação de cultos de diversas matrizes religiosas, conforme escolha de cada cidadão. (MACHADO; RANGEL, 2020, p. 147).

A partir deste momento, o Estado e a Igreja tiveram de abster totalmente qualquer interferência entre si. Sendo inclusive proibido categoricamente por meio do decreto 119-A em 1890, toda e qualquer forma de relação do Estado com a Igreja. E, como consequência, o primeiro reflexo dessa abstenção, foi nos recursos financeiros do Estado, visto que a principal fonte de renda para custeio do Estado era adquirida da arrecadação dos tributos eclesiásticos. Também, denominados de “dízimo” pela Igreja, que eram recolhidos sob a instituição divina, e que em síntese seriam utilizados para manutenção das atividades religiosas. Contudo, eram convertidos em benefício da Coroa. (LIMA, 2014, p. 47)

Desta forma, com a ruptura da aliança existente entre a Igreja e Estado, surge o primeiro indício da norma imunizante sob a atividade religiosa. Assim, a Constituição Republicana de 1891, introduziu em sua redação a proibição de cobranças de tributos a templos de qualquer culto. De modo a efetivar o direito à liberdade religiosa, livre exercício de culto, liberdade de expressão, e consciência. Dando total e plena liberdade para todos os cultos e religiões se manifestarem e inclusive administrarem suas rendas e recursos (MACHADO; RANGEL, 2020, p.149).

No entanto, considerando que a separação da Igreja do Estado ocorreu em 1891, a expressão imunidade tributária dos templos de qualquer culto, somente introduzida na Carta Magna de 1946. Constando em seu artigo 31, caput, e inciso V, alínea “b” e sendo, posteriormente, adotada pelas demais constituições brasileiras. Como abordado anteriormente, a imunidade na atual Constituição Federal é representada como um direito garantido à determinadas situações, pessoas ou bens, que, como exposto por Elaine Fachini e Maria Ribeiro (2020, p.64), “conforme entendimentos do constituinte originário devem ser preservados e protegidos até mesmo do próprio Estado”. E, ainda, em razão de constituir uma garantidora de direitos fundamentais adquiriu proteção de cláusula pétrea conforme artigo 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal (FACHINI; RIBEIRO, 2020, p.64).

E para ratificar isso, no texto constitucional há a previsão, em seu artigo 5º, inciso VI da inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença e da possibilidade de exercer livremente cultos religiosos. Esse artigo, na literalidade, visa então o exercício livre a fé sem qualquer barreira financeira. (BASTOS, 2016, p.17)

Nesta perspectiva, a imunidade religiosa, ou também conhecida como “imunidade dos templos religiosos”, encontra-se elencada no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal. E, por ordem expressa, é totalmente vedado aos Entes Federados, instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. Entretanto, a de se tecer considerações, que embora o legislador tenha optado pela expressão “templos de qualquer culto” deve ser entendida amplamente, sem qualquer restrição, que a imunidade alcança todas as crenças religiosas. (FACHINI; RIBEIRO, 2020, p.64). Isto é,

[...] pouco importa a natureza ou origem de um culto para o templo goze de imunidade tributária, basta somete, que um grupo de pessoas se reúna, por possuírem uma fé comum, em um lugar onde haja, exclusivamente, o exercício desse culto. (BASTOS, 2016, p.18)

Em termos de alcance da imunidade, muitas vezes como Thiago Vieira e Jean Regina (2018, p.411) descreve, “[...] o Fisco, na ânsia arrecadatória, reduz o conceito de imunidade apenas e tão somente ao prédio onde ocorrem os cultos e as práticas litúrgicas. Afrontando o texto constitucional”. Entretanto, nos termos do §4º do artigo 150 da atual Constituição, o legislador ampliou o sentido da incidência da norma, estabelecendo que a vedação compreende “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais” (BRASIL,1988)

Sem embargos, constitui o principal objetivo da imunidade religiosa, dar efetividade ao direito de inviolabilidade de crença, livre exercício de cultos religiosos e proteção aos locais de culto e suas liturgias. Isto é, tornar eficaz a liberdade religiosa dos cidadãos. Desta forma, a imunidade não é objetiva alcançando apenas o templo propriamente dito, mas sim, subjetiva sendo aplicada à entidade mantenedora do templo, que no caso é a Igreja. (BASTOS, 2016, p.19-20).

Elaine Fachini e Maria Ribeiro (2020, p.67) apresentam que as doutrinas têm adotado três teorias sobre em relação templo e o alcance de sua interpretação, sendo elas: teoria clássico-restritiva, teoria clássico-liberal e teoria moderna. Assim, na primeira clássico-restritiva, somente seria abarcada a norma no tocante ao local de celebração do culto e o conjunto de bens desse local. Sendo esta teoria adotada pela doutrina minoritária. Já em alusão à segunda teoria, Elaine Fachini e Maria Ribeiro (2020, p.67) expõem que “vislumbra tudo aquilo que indiretamente ou diretamente possibilitaria a exequibilidade do culto. Ficaria imunes da tributação o local e os anexos.” Isto é, tanto o local de culto e os locais em que os cultos são viabilizados. (FACHINI; RIBEIRO, 2020, p.67-68).

Por derradeiro, a última teoria é a moderna, na qual o templo não é visto como mero local de culto, mas há um sentido jurídico amplo, que teoriza o templo como a entidade propriamente dita, isto é, a imunidade inclui todas as formas de manifestações que caracterizam o objetivo eclesial. E com isso,

correspondendo com a amplitude que o legislador indicou textualmente no §4º, do artigo 150 da Constituição (BRASIL, 1988) a imunidade alcança “[...] o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades [...]” (FACHINI; RIBEIRO, 2020, p.69).

Contribuindo com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula 724, convertida em Súmula Vinculante nº 52, após tema de repercussão geral, afirmou que:

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da Constituição abrange não apenas os locais destinados à celebração de cultos, mas se estende, também, a todos os imóveis pertencentes à entidade religiosa e destinados ao atendimento de suas finalidades essenciais, ainda que alugados a terceiros. Nesse sentido, transcrevo a Súmula 724 do STF (...). Dessa forma, o argumento sustentado pelo recorrente, no sentido de que seria possível a incidência de IPTU sobre o imóvel destinado à residência de pastores, dado que a imunidade discutida abarcaria apenas os locais destinados à realização de atos religiosos, não encontra amparo no entendimento firmado por este Tribunal a respeito do tema. Com efeito, se a circunstância de a recorrida alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade sob exame, não há qualquer razão que justifique o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. (STF. REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 767.332 MINAS GERAIS – Relatora: Gilmar Mendes – Publicação: 31/10/2013)

Com isso, percebe-se claramente que a concessão da imunidade religiosa vai além da expressão “templos de qualquer culto” e deu seu sentido propriamente dito. E sua interpretação, deve ser a mais ampla possível, a fim de não haja recessão dos direitos por ela garantidos e protegidos. (MARTINS; RODRIGUES, 2017, p.5).

A religião é uma dimensão da vida humana e, desde sempre, na história da humanidade, será encontrado marcas desta. Em diversas ocasiões o Estado e a Igreja foram confundidos, onde durante muito tempo a organização e funcionamento destes eram vinculados à fé predominante no Estado. No Brasil, ao longo do período de vigência da Colônia e do Império foi adotado um Estado totalmente confessional, conforme o artigo 5º da Constituição de 1824, a religião Católica Apostólica Romana era a religião oficial. Sendo esta trazida pelos

portugueses, em razão de ser a religião adotada por Portugal. (VIEIRA; REGINA, 2020, s.p.)

No entanto, diversos povos miscigenaram a sociedade brasileira, e juntamente com eles seus reflexos culturais, inclusive no tocante à Fé constituíram uma herança cultural. Tornando-se caracterizadores de aspectos relevantes para compreensão dos direitos inerentes às diretrizes religiosas nos dias atuais. (VIEIRA; REGINA, 2020, s.p.)

A Igreja Católica era a religião oficial e, segundo Ítalo Domingos Santirocchi (2013, p.11), a “hierarquia eclesiástica desempenhava tanto funções públicas quanto religiosas”, com isso a Igreja possuía forte influência “na economia, na política, na pública administração e nas oligarquias locais e regionais”. (SANTIROCCHI, 2013, p.11). Todavia, como a Igreja atuava como mero departamento do Estado, na Colônia as principais formas de intervir do Estado na Igreja era cobrar dos fies rendas da terra, sendo recolhidas por meio dos dízimos, os quais eram tratados como verdadeiros tributos eclesiásticos. Com isso, o Estado recolhia, fiscalizava e cobrava de forma rigorosa todas as sortes de profissões e produções, punindo com a lei aqueles que não efetuassem. (OLIVEIRA, 1964, p.73-75)

Ao ser estabelecido o império, diversos conflitos se originaram envolvendo as autoridades religiosas e o Rei. Ora, toda arrecadação era dada à Coroa, a qual, posteriormente em síntese deveria redistribuir para as devidas manutenções das atividades religiosas. No entanto, tal redistribuição não ocorria efetivamente servindo tal carga tributária unicamente como principal fonte de renda para custear o Estado. O que desencadeou diversos movimentos revolucionários liderados por padres sob os ideais liberais, sendo apontado o Estado como a principal ameaça à liberdade, e concretização das atividades religiosas. Com isso, todos os métodos possíveis foram realizados pelo governo com intuito manter sob o poder da Coroa o Poder Religioso. (LUSTOSA, 1891, p.12 *apud* AAZZI, 1981, p.3)

No entanto, a sociedade que se encontra em constante evolução demarcou a ruptura do domínio religioso existente no Estado e vice-versa, originando, como exposto por Fábio Oliveira (2017, s.p.), “fundamentação jurídica

ao princípio da laicidade estatal adotado por diversos países, inclusive pelo Brasil”.

O Estado Laico brasileiro tem como núcleo a benevolência e a proteção ao fenômeno religioso por entender que o ser humano, além das necessidades imanentes de segurança, saúde e educação, possui a necessidade básica do cultivo da espiritualidade em qualquer que seja sua faceta, transcendendo a experiência material. (VIEIRA; REGINA, 2018, s.p.)

Isto é, a ordem secular e a espiritual são totalmente distintas, as quais embora buscam o bem comum do ser humano. Este possui uma necessidade que o Estado não é capaz de suprir, cabendo única e exclusivamente à Igreja, enquanto uma organização religiosa. A mera autorização para manifestação de outras religiões, em modo privado, constitui claramente uma verdadeira afronta. Desta forma, tornou-se evidente que resguardar a liberdade de crença, culto e organização religiosa, se salvaguarda a identidade e dignidade da própria pessoa humana (BASTOS, 2016, p.25).

Enquanto o Estado se preocupava apenas com a renda que o custeava, a Igreja e os demais cidadãos necessitavam de liberdade para atender à necessidade espiritual, e, neste diapasão, a imunidade tributária religiosa se fundamenta. Oscar de Figueiredo Lustosa apresenta que:

Segundo eles, o padre deveria identificar-se com o povo, vivendo as suas preocupações, adotando o seu estilo de vida, embora sem perder de vista o seu ofício sacerdotal. Cuidasse, com seriedade, dos interesses dos fiéis, na linha da moralização e da salvação. Para isso, estivessem em condições de atender a todos, sem distinções de categorias sociais, de raças e de posses. (LUSTOSA, 1891, p.12 *apud* AZZI, 1981, p.3)

Nesse ínterim, ao se instaurar a República, e a promulgação da nova Constituição em 1891, o novo governo se posicionou separando totalmente qualquer tipo de intervenção, de embaraço, de subvenção ou de estabelecimento de cultos por parte do Estado. E, ainda, considerando que o Estado possuía o poder de implementar e exigir impostos não vinculados a qualquer atividade, foi vedado a este instituir impostos das Igrejas. Assim, o Estado se tornou absenteísta e ao mesmo tempo garantidor da liberdade religiosa, permitindo a

todos a igualdade de gozar do direito de manifestar sua consciência de crença, sem que haja qualquer distinção. Garantindo até mesmo aqueles que não possuem uma crença de não se submeter a determinado credo religioso. (VIEIRA, 2018, p. 103-106)

Thiago Vieira e Jean Regina expressam que

[...] a liberdade religiosa coexiste com as demais liberdades, como a econômica, a política e a de consciência. São decorrência lógicas do fundamento de nossa Constituição, bem como da maior razão para existência de um aparato estatal limitado, mas eficaz: a garantia da dignidade da pessoa humana. A história tem mostrado de forma irrefutável que, somente em um ambiente de liberdade, com instituições fortes que a garantam em todas as suas dimensões ocorre o verdadeiro progresso da sociedade – e uso a palavra “progresso” justamente para contrapô-la ao vulgo “progressismo”, que, em verdade, na maioria das vezes, acaba limitando as liberdades e investindo contra nossa dignidade. (VIEIRA; REGINA, 2020, s.p.)

Desta forma, observa-se que a função da imunidade tributária não possui um fim nela mesmo, mas se justifica que

[...] *toda a vida social é expressão do seu inconfundível protagonista: a pessoa humana.* [...] «A sociedade humana é objeto da doutrina social da Igreja, visto que ela não se encontra nem fora nem acima dos homens socialmente unidos, mas existe exclusivamente neles e, portanto, para eles»[200]. Este importante reconhecimento encontra expressão na afirmação de que «longe de ser o objeto e o elemento passivo da vida social», o homem, pelo contrário, «é, e dela deve ser e permanecer, o sujeito, o fundamento e o fim»[201]. Nele, portanto, tem origem a vida social, a qual não pode renunciar a reconhecê-lo seu sujeito ativo e responsável e a ele deve ser finalizada toda e qualquer modalidade expressiva da sociedade. (VATICAN, 2004, s.p.)

Com isso, ao estabelecer a imunidade tributária, o direito à liberdade religiosa em todas as suas dimensões está efetivamente abarcando a pessoa humana. Não sendo esta concedida em forma benevolente do Estado considerando que esta executa um papel que o mesmo não faz. Ora, até mesmo, tendo em conta que a separação do Estado/Igreja, é para que cada um esteja em seus devidos lugares na sociedade, executa o seu respectivo papel. Que embora o bem seja comum, as finalidades são direcionadas a uma essência distinta,

gerando uma vertente para a separação de ambos. Enquanto o Estado preza pelos fins de interesse coletivo, a Igreja busca trazer e apresentar a divindade para a humanidade (KALESKI, 2016, p.6-7).

Desta forma, a imunidade tributária não apenas configura uma vertente para proteger a liberdade religiosa. Mas, em todo o contexto histórico pátrio, sua justificativa vai além, servindo de base de proteção à laicidade do Estado. Pois a imunidade funciona como um “muro de separação entre Igreja e Estado [...], acabar com a imunidade é retroceder, é mitigar a liberdade religiosa em sua gênese.” (VIEIRA; REGINA, 2020, s.p.)

3.3 RELIGIÃO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A LINHA TÊNUE ENTRE INSTRUMENTO DE DEFESA DA LIBERDADE RELIGIOSA OU MECANISMO INDIRETO DE INTERFERÊNCIA?

As antigas civilizações e as várias interpretações da sociedade guardam entre si, até nos dias atuais, uma relação estrita com a religião. É possível observar que a religião conduz a vida do ser humano desde o nascimento até a morte. Tal aspecto existe, ainda, nos dias atuais, sendo notória a influência dos meios religiosos nas agendas políticas, e o poder na sociedade hodierna (COMPARATO, 2006, s.p *apud* SILVA, 2017, p.71).

Durante muito tempo a Igreja atuou em diversas áreas, mantendo inclusive o monopólio do saber, devido ao conhecimento representar grande ameaça à soberania da Igreja. Fernando Fressatti descreve que o “intuito era manter a soberania da Igreja através da ignorância da sociedade que era dominada pelo medo de não estar agindo conforme os desígnios de Deus” (FRESSATTI, 2019, s.p.). Entretanto, uma nova influência estava surgindo, mudando a realidade social e cultural, ocupando o olhar de um mundo onde Deus não era mais centro de tudo, mas sim o homem em si mesmo (MARCONDES, 2007, p. 143 *apud* FRESSATTI, 2019, s.p.).

A separação entre mundo racional e mundo religioso começou a ser preconizada pelo positivismo de Augusto Comte. Sem possibilidade de verificação, a crítica de Augusto Comte é a de

que o pensamento religioso de sua época já não poderia mais dar conta da sociedade. [...] Não que Comte tenha afastado a religião da sociedade, mas que o mesmo secularizou a religião, tornando-a verificável, e sacralizou a vida privada, uma vez que a religião seria, assim, a humanidade (COMTE, 1978, s.p *apud* SILVA, 2017, p.72).

No Brasil, a separação teórica da Igreja e Estado se deu com a ruptura do Império e surgimento da República. Em que foi instaurado o “processo de constitucionalização como um país não-confessional, ou seja, laico, que não arrogava de escolha de placas denominacionais, mas buscava separá-las dos organismos estatais” (REGINALDO, 2014, p.90 *apud* CAVALCANTE; PASSOS, 2014, p.05). Contudo, antes da separação, a Igreja era quem executava a parte educacional, os registros civis, o casamento era totalmente religioso, bem como até os cemitérios eram pertencentes à Igreja. Em determinados momentos da história será perceptível que o papel desenvolvido era de dominação e coerção, e em outros momentos guardiã da dignidade e vida humana (GIUMBELLI, 2008, p.81).

Embora parte da história esteja fortemente ligada à Igreja Católica Apostólica Romana, com a flexibilidade frente ao novo regime político do Estado, a pluralidade religiosa se tornou um instrumento de consciência política da população. Diversas instituições além de gozar da liberdade religiosa e de culto, foram criadas no intuito de preencher um espaço deixado pelo Estado, objetivando cumprir objetivos como “educação, saúde, assistência social, menores carentes, indígenas, [...], buscando responder a necessidade do local e do momento histórico” (SILVA, 2017, p.74-75).

Silva apresenta, como exemplo, que

[...] há muitas Dioceses, paróquias e Congregações religiosas, comprometidas com a luta popular, marcando presença entre os pobres e excluídos, de seu tempo, buscando ser resposta em situações de conflitos, e assim contribuir com o desenvolvimento local. [...] sendo assim uma Igreja evangelizadora e libertadora, comprometida com a vida, com as lutas populares, com as políticas públicas, com a reforma agrária, com as questões indígenas, orientando e organizando os pequenos agricultores na luta pela terra (SILVA, 2017, p.75).

Com isso, apesar de ter ocorrido um estreitamento na atuação da Igreja direta nas causas sociais, torna-se impossível separar totalmente o Estado e a Religião. Pois, embora a Constituição tenha normatizado e estabelecido um Estado laico, na esfera pública encontra-se a religiosidade totalmente enraizada. Cabendo ao Estado democrático lidar com tal participação em seu dia-dia (SILVA, 2017, p.76).

Desta forma, considerando que o Estado enquanto instituição que visa garantir o bem-comum do corpo político, não tem como dever conduzir os indivíduos em suas opiniões particulares. Ainda, mais no tocante à questões religiosos, pois caso fosse contrário, estaria ferindo totalmente os princípios do Estado Laico e os propriamente ditos religiosos. Assim,

[...] o Estado Laico Brasileiro, constituído como Estado Democrático de Direito (art. 1º da CRFB/88), assentado num Estado Constitucional estabelecido em nome de Deus (Preâmbulo Constitucional) e com fundamento na Dignidade da Pessoa Humana, assegura a liberdade religiosa e reconhece o fenômeno religioso, inclusive ao permitir o ensino religioso em escolas públicas, não de modo confessional, mas como ato de reconhecimento da existência do fenômeno religioso e sua transcendência, e que o homem, como detentor de alma, não prescinde do espiritual, bem como a perseguição do mesmo fim do Estado e da religião, o bem comum (VIEIRA, 2018, p.14).

Percebe-se que, mesmo definida a laicidade estatal, há uma participação direta da religião na vida social do País, e como Francisco Razzo (2016, p.129), *apud* Thiago Vieira (2018, p.6), descreve há uma parceria entre a Igreja e a política, o qual denomina como “a religião política”. Assim, traduz-se essa como “a arrogância do homem em querer buscar o espaço sentimental de expectativa para racionalizar e fazer emergir o “novo homem” e a “nova sociedade” em todos os âmbitos de sua existência (VIEIRA, 2018, p.6).

Desde a antiguidade, valores morais e/ou religiosos são os meios conservadores de influência nas discussões e nas legislações propostas no Brasil. Temas como “a descriminalização do aborto, casamento civil igualitário, eutanásia e outras agendas com impacto em valores religiosos e/ou morais se tornaram tabus no ambiente político nacional.” (SILVA, 2017, p.64) Um exemplo citado por Bruna Schoembakla (2015, s.p.) foi no tocante à declaração feita pelo

deputado Eduardo Cunha, em que afirmou que não entraria em pauta questões referentes a “gays, maconheiros e abortistas”.

É notório que, embora a Constituição vede categoricamente qualquer tipo de aliança com líderes religiosos ou credo religioso, os valores cristãos embora não sejam impostos propriamente pelas Entidades Religiosas, acabam sendo expressados por aqueles que ocupam as funções mais altas da administração do governo, titulares e ocupantes de poderes de Estado, cuja sua competência advém da própria Constituição Federal. E, estes ao professarem sua fé, não o fazem como um direito individual à liberdade religiosa, mas como imposição de consciência, ferindo, restringindo e reduzindo direitos aos demais cidadãos, no exercício da função política. Tornando-se um verdadeiro retrocesso da laicidade do Estado (SCHOEMBAKLA, 2015, s.p.).

Outro fato apontado, é que a própria Ciência Política cuidou de documentar diversas vezes, que muitos indivíduos buscam orientações de votos durante períodos eleitorais, e as igrejas, por meio de seus representantes acabam se tornando eficientes nesta tarefa, auxiliando seus fies para escolha de candidatos sob campanhas de certas causas, convicções e valores. Ainda, é registrado que,

[...] nos anos 1970 ainda, a Igreja se somava aos sindicatos e a outras formas de organizações da sociedade civil a orientação do voto para candidatos que divergiam do regime militar e que defendiam causas populares e democráticas. Nos anos 1980, isso foi ainda mais importante porque reiniciamos o ciclo de eleições presidenciais diretas. [...], a segunda dimensão que dava muita relevância política à Igreja era a capacidade de formar lideranças políticas comprometidas com os valores eclesiais em voga nos anos 1970 e início dos anos 1980 (GOMES, 2019, s.p.).

Durante a elaboração da Carta Magna de 1988, houve diversas contribuições por parte das Entidades Religiosas. E o principal reflexo foi à adoção de estratégias políticas, sendo instituída a chamada “bancada evangélica” passando de 14 para 33 representantes na Câmara dos Deputados. Sendo apresentada tal incursão na política, primeiramente por conta do receio de liberação de temas totalmente contra a fé cristã. De igual modo, também, diante do temor “de que setores da Igreja católica aliado a forças à esquerda no quadro

partidário viessem a aprovar leis com o intuito de impor limites ao avanço dos (neo) pentecostais” (SILVA, 2016, p. 238)

Logo, observa-se que a preservação da liberdade religiosa se tornou um eixo de sustentação para presença da Igreja nas esferas de decisões no campo político. Tal postura formou alianças diretas entre as lideranças políticas e religiosas. A vida democrática tem se erguido totalmente sob a bandeira da liberdade religiosa, há crítica que “valorizar absolutamente ou cegamente a hierarquização das liberdades, torna-se um ato arbitrário, visto que haverá detrimento de outras liberdades” (SILVA, 2016, p.244).

O reflexo da incursão religiosa na política ganhou visibilidade e se tornou público em 2016, durante a articulação e votação do processo de impeachment da presidenta Dilma Rousseff, na Câmara dos Deputados, em que a maioria dos/as parlamentares justificou seus votos com base em deus, suas igrejas e pela família cristã. Este episódio emblemático teve enorme repercussão, no Brasil e no exterior, para a presença expressiva de representantes políticos vinculados a denominações cristãs no Congresso brasileiro (SILVA, 2016, p.249)

Em consequência, é possível observar que a relação entre religião e política no Brasil, embora num regime limitado, torna-se incompatível com o valor da igual dignidade de que são titulares todos os cidadãos. Pois, ocasiona um juízo de demérito e de exclusão. Um Estado intervencionista na fé desequilibra a pluralidade de crença, interfere a formação de convicções dos indivíduos, e ocasiona lesão nos demais cidadãos não adeptos a nenhuma crença eclesiástica. E, “mostra-se capaz de se tornar, ele próprio, um ilegítimo fator de conversão em favor da religião prestigiada pelo ente estatal.” (PINHEIRO, 2008, p.350)

A separação do Estado e Igreja, como é descrito por Emerson Giumbelli (2008, p.84), nunca “versou sobre a ‘religião’ que teria ‘liberdade’, quase sempre sobre a ‘liberdade’ de que desfrutaria a ‘religião’”. Com isso, ao instituir o Estado Laico em 1890, com a promulgação da Constituição de 1981, foi instaurado, um tratamento tributário diferenciado às Entidades Religiosas no Brasil, sob o fundamento de garantia de liberdade religiosa. No entanto, diante de todo contexto tributário e constitucional, apresenta-se nos dias atuais envolto de um “polêmico tópico para estudo, visto não haver consenso doutrinário,

jurisprudencial, e muito menos da opinião pública nacional.”(TOLLEMACHE, 2014, p.1).

Atualmente, para se justificar a relevância do tema, Mark Tollemache (2014, p.2), aponta que, “segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, atingiu a marca de 55,1 mil organizações religiosas em atividade no ano de 2014. Um crescimento de 1,4% em comparação ao ano de 2013”. E, como primeira questão sensível apresentada por este, é no tocante que à falta de regulamentação e fiscalização na criação das instituições religiosas. Esta se torna uma facilitadora da pratica de evasão fiscal ou outros ilícitos, como a lavagem de dinheiro e ocultação de patrimônio (TOLLEMACHE, 2014, p.2).

Francielle Costa e Isadora Figueiras apontam que,

A falta de fiscalização faz com que alguns erros sejam generalizados, e escândalos contendo pessoas e líderes religiosos prejudiquem entidades que fazem o certo. Embora o Brasil seja um Estado Laico, não faz sentido dar imunidade tributária a uma parcela das instituições apenas porque contem cunho religioso, uma vez que, qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e/ou membros deve ser tributadas. Destarte que, certos líderes religiosos abusam do conceito liberdade religiosa, exigindo dos seus fiéis, mais e mais dinheiro, para seu enriquecimento próprio. (COSTA; FILGUEIRAS, 2017, p.7)

Diante de tal situação, torna-se evidente que dentre os principais debates envolvendo as entidades religiosas, o mais prevalecente tem sido sobre a necessidade de se manter a imunidade tributária. Pois, levando em consideração os diversos acontecimentos imorais envolvendo ministros religiosos, geram as mais diversas discussões. Prevalecendo o questionamento de até onde a imunidade pode incidir, tendo em vista, ausência de norma condicionante. (MACHADO, RANGEL, 2020, p.150).

Tal assunto tem se mostrado tão emergente na sociedade, que em 2015 foi dissertada uma Sugestão Legislativa, por uma moradora do Estado do Espírito Santo, a qual pertence à comunidade ateuísta. Assim, o tema foi o “fim da imunidade tributária para as organizações religiosas”, preconizando em sua justificativa, que ao Estado não é cabível conceder imunidade a uma parcela das instituições do Brasil por serem meramente de cunho religioso. Ora, qualquer

organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada. Ainda há a exposição que o Estado apenas concede imunidade a determinadas instituições, fazendo clara distinção entre credos, e que esta deve ser considerada uma empresa perante o Estado (SENADO, 2017, s.p.)

De forma análoga, houve o Projeto de Lei Complementar Nº 65/2011, apresentado pelo Sr. Audifax, o qual foi arquivado em 2015, e versava sobre a proposta de regulamentar a limitação constitucional ao poder de tributar dos templos de qualquer culto, conforme artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, segue abaixo:

[...] estabeleceu a Constituição caber à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (art. 146, inciso II). A questão da imunidade dos templos religiosos vem sendo alvo de polêmicas, no que concerne à sua abrangência, o que torna conveniente a edição de norma sobre a matéria. Constata-se, também, que tem sido observada a ocorrência de simulações, onde pessoas não religiosas tentam ocultar a ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias, mediante a utilização indevida de aparato religioso, visando a confundir a autoridade fiscal. Por essas razões, é de todo oportuna a edição de lei complementar, com a finalidade de regular a imunidade tributária dos templos. A proposição ora apresentada define de forma clara os requisitos necessários para que uma organização religiosa possa usufruir a referida imunidade ao pagamento de impostos. [...] Analogamente à disciplina já existente sobre outros casos de imunidade, a proposição, se por um lado assegura a vedação da incidência de impostos sobre a propriedade, a renda ou os serviços relativos aos templos de qualquer culto, por outro lado, resguarda os legítimos direitos do Fisco, exigindo que a entidade religiosa não se omita na retenção, na fonte, dos tributos que lhe caibam reter, bem como que cumpra as obrigações tributárias ditas acessórias. (SENADO, 2011, online)

Não obstante, o Estado e a Igreja possuem um mesmo intuito em suas finalidades, o primeiro realizar suas atividades garantindo e protegendo a Pessoa Humana para uma vida digna. A Igreja buscar aproximar as pessoas de Deus ou do Criador, ou Ser Superior de acordo com sua crença, o qual também é a busca pela dignidade da pessoa humana. Contudo, cada um executa seus objetivos fundamentais, conforme suas próprias administrações, funcionamento, recursos e finalidades. (KALESKI, 2016, p.6-7).

O próprio Jesus Cristo conceituou a importância da distinção entre a religião e o poder do Estado. No Evangelho de Mateus, quando Jesus Cristo, ao

responder aos fariseus sobre a licitude de pagar tributos a César, diz: “Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”. Cesar representa o poder governamental, e Deus representa o poder espiritual (VIEIRA, 2018, s.p.). Desta forma, é evidente que a Imunidade, como descreve Mark Tollemache (2014, p.10), “em princípio deveria servir apenas como forma de garantir o livre exercício da fé”. Entretanto, esta “ultrapassou tal limite e permitiu que as entidades religiosas obtivessem ganhos econômicos expressivos, atraindo a atenção de inúmeros oportunistas.” (TOLLEMACHE, 2014, p.10)

E, ainda acaba sendo utilizada sob o argumento da liberdade religiosa, como uma influenciadora nas discussões políticas e nas legislações do Brasil. Com isso, observa-se que não apenas a essência da imunidade religiosa encontra-se obstruída, como também, tal situação representa um retrocesso à conquista de laicidade do Estado. Assim, embora não confessional, deixa a margem para que aqueles que gerenciam os cargos políticos realizem alianças, subvencionam e tornem a Imunidade e a religião uma conveniente ferramenta (TOLLEMACHE, 2014, 10).

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, a presente monografia teve como objetivo geral analisar se a ausência de condicionante constitucional ou legal para incidência da imunidade tributária constitui, de forma fática, garantia de liberdade religiosa ou um sistema arbitrário de subvenção indireta do Estado. E, como objetivos específicos, examinar o contexto histórico da relação Estado x Organizações Religiosas no Brasil; analisar a evolução histórica de tratamento das imunidades tributárias no contexto constitucional brasileiro e avaliar a concepção de imunidade constitucional e seus impactos no âmbito das instituições religiosas.

A problemática se desenvolveu sob a interpelação de que, diante das peculiaridades das Instituições Religiosas, a ausência de condicionante constitucional ou legal para incidência da imunidade tributária, constitui, de forma fática, garantia de liberdade religiosa ou, perante a coletividade, um sistema arbitrário de subvenção indireta do Estado?

O capítulo primeiro abordou a formação do fenômeno estatal e toda sua evolução. Através de um pacto voluntário, o homem natural renunciou seu estado “*a quo*” para formar o homem artificial. O Estado se trata de um organismo vivo, com características, fontes e funções próprias, outorgado de forte poderio para coordenar as diretrizes de uma sociedade politicamente organizada. Ao longo da existência do Estado, a busca pelo bem comum e proteção da pessoa humana em todas as suas dimensões lhe conferiu diversas evoluções, que tiveram impactos em sua própria concepção.

A transição do período feudal, na Idade Média para a Idade Moderna, originou o Estado Absolutista, em que o poder soberano se concentrou na monarquia. Contudo, este foi derogado pela chegada do Estado Liberal, firmado sob os ideais de total abstenção do Estado na esfera individual, reconhecendo os direitos de primeira dimensão. Não obstante, este também apresentou falhas, diante da chegada da Revolução Industrial, um Estado negativo desencadeou um grande desequilíbrio social. Assim, o Estado era necessitado de um poder ativo em questões sociais para garantir o equilíbrio e bem-estar na sociedade.

Assim, consolidou-se o modelo do Estado de Bem-Estar Social, que, precipuamente, atendeu as expectativas sociais e deu origem aos direitos de

segunda dimensão. Não obstante, os ativos públicos não suportaram toda carga e sorte de demandas da sociedade, o que o levou à crise do modelo de bem-estar social até a sua decadência. Isto posto, o Estado Social deu lugar ao Estado Democrático de Direito, o qual melhor atendeu a teoria do contrato social defendida por Maquiavel, garantindo direitos e impondo deveres. Aludida expressão do Estado, ainda, ampliou o rol de direitos, originando a terceira dimensão de direitos fundamentais, visando à proteção do gênero humano em sua totalidade.

O capítulo segundo, por sua vez, abarcou o Poder de Tributar do Estado, analisando a constitucionalização do sistema tributário brasileiro e suas implicações na vigente Carta Magna, sendo esboçada sua concepção e toda sua estrutura, juntamente com as espécies tributárias e seus princípios norteadores. Como abordado, o Estado somente consegue cumprir seus fins sociais por intermédio da tributação, porém esta não pode se dar de forma arbitrária. Logo, foi apercebido que, desde cedo, o direito tributário nacional se preocupou em demonstrar a proteção daqueles que suportam a carga tributária, porém, o tributo somente era obtido com finalidades fiscais.

Com o renascimento da democracia no Brasil, o sistema tributário recebeu uma função social e o tributo passou a ser observado sob uma nova ótica, sendo este arrecadado pelo Estado para cumprimento de seus fins fiscais, extrafiscais e parafiscais, dando pleno funcionamento às políticas públicas e a justiça social pretendida. Desta forma, a promulgação da Constituição Cidadã em 1988 inaugurou um sistema tributário, que andasse totalmente em concordância com o princípio da dignidade da pessoa humana. Isto é, aquele que possibilita a concretização de uma sociedade livre, justa e solidária, e viabiliza a erradicação de desigualdades sociais e da pobreza. Sendo concluído que o poder de tributar do Estado existe única e exclusivamente para proteger a pessoa humana em sua totalidade.

O capítulo terceiro abordou a limitação do Poder de Tributar do Estado, estritamente no tocante às imunidades tributárias. Apresentando a conceituação da imunidade, bem como, suas espécies e particularidade e, em especial, a incidência no âmbito das Entidades Religiosas. Ademais, foi explanado que, na mesma vertente para salvaguardar valores, o Estado se abstém do seu Poder de

Tributar para proteger e garantir direitos e valores. Assim, com a chegada dos ideais liberais no Brasil, a relação entre Igreja-Estado tornou-se infactível, pois o Estado preza pelos fins de interesse coletivo, já a Igreja busca trazer e apresentar a divindade para a humanidade. Com isso, houve a transição do Brasil Império para a República, o que ocasionou na ruptura da aliança existente entre o Poder Civil e o Poder Religioso.

A partir deste marco, emerge, no território brasileiro, o direito à liberdade religiosa e, com ele, o primeiro indício da norma imunizante sob as Entidades Religiosas, que, em tese, serviria apenas para garantir tal direito. Todavia, não se trata de mero meio de proteger liberdade de culto e fé, esta configura base de proteção da laicidade estatal. E, diante de tal fato e contexto histórico pátrio, a imunidade das Entidades Religiosas, nos dias atuais, tem sido alvo de questionamentos. Assim sendo, sob o argumento da liberdade religiosa, são notórias as influências dos meios religiosos em questões políticas, econômicas, sociais e outros, o que se dá através dos agentes políticos e dos representantes religiosos.

Isto posto, conclui-se que o Estado é uma instituição que desempenha várias funções, e sua essência é uma expressão da própria pessoa humana em razão de seus princípios racionais. Contudo, embora o Estado seja uma exteriorização do ser humano, este foi criado sob função social, a qual é preservar e garantir o bem-estar da vida social. Por conseguinte, se o direito à liberdade religiosa, que é estritamente individual, tem sido utilizado por agentes políticos e aberto margem para formalizar alianças e subvencionar determinadas religiões, faz-se necessário reconhecer que a essência da imunidade religiosa se encontra obstruída e representa um ato totalmente danoso à coletividade.

Logo, se tal feito tem se dado em decorrência da ausência de norma legal que regulamente ou que condicione a aplicação do benefício da imunidade tributária no âmbito das Entidades Religiosas, constata-se que há interferência direta do Estado na Igreja, configurando um sistema arbitrário perante a coletividade. Por conseguinte, diante das peculiaridades das instituições religiosas faz-se necessário a elaboração de normas, para que se preserve de forma fática a garantia de liberdade religiosa.

REFERÊNCIA

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020

ARAUJO, José Carlos Evangelista de. **O Estado Democrático Social de Direito em face do princípio da igualdade e as ações afirmativas**. 582f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp032111.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2021

ARAÚJO, Remildo da Silva; LIMA, Robson de Souza; RODRIGUES, Bárbara Luiza Ribeiro. Princípios Constitucionais. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, [S.l.], v. 30, set.-out. 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.03.PDF>. Acesso em: 28 mar. 2021

ANDRIANI MARIA, Vanessa; RABENSCHLAG, Cristiano Dotto. Princípios Constitucionais Aplicados ao Direito Tributário. *In: Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, ago.2020. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/principios-constitucionais-aplicado-ao-direito-tributario>>. Acesso em 22 mar. 2021

ARBEX, Yasmin Juventino Alves; MOULIN, Darlan Alves. **Marxismo e a política do bem-estar social no estado de crise socioeconômica**. Disponível em: <http://www.lo.unisal.br/direito/semidi/publicacoes/livro5/115_8000207_ID.pdf>. Acesso em 15 fev. 2021

AZZI, Riolando. Igreja e Estado no Brasil: um enfoque histórico. *In: Revista Perspectiva Teológica*, Belo Horizonte, v.13, jan.-dez. 1981. Disponível em: <<http://periodicos.faje.edu.br/index.php/perspectiva/article/download/2026/2323>>. Acesso em: 25 abr. 2021

BARROS, Alberto Ribeiro de. Estado e Governo Em Jean Bodin. *In: Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v.27, 2012. Disponível em: <http://www.anpocs.com/images/stories/RBCS/27/rbcs27_08.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2021

BALSAN, Francys. Imunidade Recíproca: Resumo. *In: Jusbrasil*, portal eletrônico de informações, mar. 2019. Disponível em: <<https://fbalsan.jusbrasil.com.br/artigos/685023644/imunidade-reciproca-resumo>>. Acesso em 20 abr. 2021

BASTOS, Livia Reis. **Análise da imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro**: questões controvertidas. 45f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2016.

Disponível em: <<https://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/3684/1/1/C3%ADviareisbastos.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2021

BEZERRA, Juliana. Revolução Francesa (1789). *In: Toda Matéria*, portal eletrônico de informações, s.d. Disponível em: <<https://www.todamateria.com.br/revolucao-francesa/>>. Acesso em 29 jan. 2021

BEZERRA, Juliana. Primeira Revolução Industrial. *In: Toda Matéria*, portal eletrônico de informações, s.d. Disponível em: <<https://www.todamateria.com.br/primeira-revolucao-industrial/>>. Acesso em: 31 jan. 2021

BRADBURY, Leonardo Cacau Santos La. **Estados Liberal, Social e Democrático de Direito**. Disponível em: <<http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/14308/material/No%C3%A7%C3%B4es%20Introdu%C3%B3rias%201.pdf>>. Acesso em: 31 jan. 2021

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**. Outorgada em 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 04 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 16 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021

BRASIL. **Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890.** Prohibe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em materia religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providencias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm>. Acesso 29 abr. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.1, de 24 de Janeiro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013.** Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm>. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 65/2011 (arquivado).** Regula, com fundamento no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, a limitação constitucional ao poder de tributar os templos de qualquer culto. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=507438>>. Acesso em: 20 mai. 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556-DF. Requerente: Confederação Nacional da Industria. Intimado: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 13 de junho de 2012. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 mai. 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: União Brasileira de Educação e Ensino Ubee. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 31 de outubro de 2012. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 mai. 2021.

BUFFON, Marciano. **A Tributação Como Instrumento de Densificação do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.** 371f. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>>. Acesso em 22 mar. 2021

BUFFON, Marciano; BELTRAMI, Andrés Javier Blanco; MURTA, Antônio Carlos D iniz. **Direito Tributário e Financeiro II**. Florianópolis: CONPEDI, 2016. Disponível em: <<http://conpedi.daniloir.info/publicacoes/9105o6b2/l44qq457/b9UP OAM7PAzqym6o.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2021

CADERNARTORI, Luiz Henrique Urquhart; CRUZ, Paulo Márcio da. **Sobre o Princípio Republicano**: aportes para um entendimento de bem comum e interesses da maioria. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasil/14_98.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2021

CAETANO, Eduardo Paixão. Dignidade Humana e Equilíbrio Social na Tributação Sustentável. In: **Revista Âmbito Jurídico**, São Paulo, v.164, set.2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/dignidade-humana-e-equilibrio-social-na-tributacao-sustentavel/amp/>>. Acesso em 31 mar. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CAPITAL Research. Welfare-State. In: **Capital Research**, portal eletrônico de informações, abr. 2020. Disponível em: <<https://www.capitalresearch.com.br/blog/investimentos/welfare-state>>. Acesso em: 19 fev. 2021.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CAROLINA, Nádia; VALE, Ricardo. Direito Constitucional para ATRFB. In: **Estratégia Concurso**, portal eletrônico de informações, 2017. Disponível em: <www.estrategiaconcursos.com.br>. Acesso em: 12 mar. 2021.

CARTA Encíclica *Rerum Novarum* (Sobre a condição dos operários). São Paulo: Loyola, 1991.

CASTRO, Aldo Aranha de. RIBEIRO, Maria de Fátima. **A Função Social do Tributo ea Implementação de Políticas Públicas**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=5f8a7deb15235a12#:~:text=Por%20fun%C3%A7%C3%A3o%20social%20do%20tributo,atrav%C3%A9s%20de%20incentivos%20fiscais%20que>>. Acesso em 28 mar. 2021

CASTRO, Diego Luís de. **O Estado Democrático de Direito**. 22f. Monografia (Graduação em Direito) – Centro Universitário Univates, Lajeado, 2007. Disponível em: <https://www.univates.br/media/graduacao/direito/O_ESTADO_DEMOCRATICO_DE_DIREITO.pdf>. Acesso em 22 fev. 2021.

CASTRO, Eline Oliveira Girão De. **A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 61f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/27931/1/2013_tcc_eogcastro.pdf>. acesso em: 17 abr. 2021.

CASTRO, Vinícius Leão de. **Hobbes: Um Estudo Dos Conceitos De Estado, Poder e Liberdade**. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=9a22f904bc902481>>. Acesso em: 05 fev. 2021

CATÓLICA, Igreja. **Compêndio da doutrina social da Igreja**. [S.l.]: Principia, 2004.

CAVALCANTE, Juliana Rodrigues Barreto; PASSOS, Daniela Veloso Souza. **A R elação Estado - Igreja na História Política no Brasil e atuação dos segmentos religiosos no âmbito dos Poderes Legislativo e Judiciário**. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=9916ee630a98c735>>. Acesso em: 03 mai. 2021

CERA, Denise Cristina Mantovani. Quais são os direitos de primeira, segunda, terceira e quarta geração? *In: LFG*, portal eletrônico de informações, 2018. Disponível em: <<https://www.lfg.com.br/conteudos/artigos/direito-constitucional/quais-sao-os-direitos-de-primeira-segunda-terceira-e-quarta-geracao-denise-cristina-mantovani-cera>>. Acesso em: 05 fev. 2021

COELHO, Emerson Ghirardelli. Princípios e Valores Constitucionais no Estado Democrático de Direito. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, set. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/32170/principios-e-valores-constitucionais-no-estado-democratico-de-direito>>. Acesso em 22 fev. 2021

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONCEIÇÃO, Isabel Soares da. Aportes à Introdução ao Estudo do Direito: a Passagem do Homem Natural para o Homem Artificial Segundo Rousseau. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, mar. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/37544/aportes-a-introducao-ao-estudo-do-direito-a-passagem-do-homem-natural-para-o-homem-artificial-segundo-rousseau>>. Acesso em: 05 fev. 2021

COLLYER, Francisco Renato Silva. Muito Além da Revolução. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, n. 4242, fev. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/31268/muito-alem-da-revolucao>>. Acesso em 01 fev. 2021.

CORRADINI, Raphael. Revolução francesa: Etapas, Causas e Consequências. *In: Politize*, portal eletrônico de informações, 2019. Disponível em: <<https://www.politize.com.br/revolucao-francesa/>>. Acesso em: 29 jan. 2021

COSTA, Francielle Moreira; FILGUEIRAS, Isadora Cavalli de Aguiar. Análise crítica Sobre a Imunidade Tributária das Entidades Religiosas. *In: ETIC - Encontro de Iniciação Científica*, Presidente Prudente, v.13, 2017.

Disponível em:

<<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/download/6549/6283>>. Acesso em: 06 mai. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COSTA, Regina Helena. Tributação e Justiça Social. *In: GenJurídico*, portal eletrônico de informações, 2020. Disponível em:

<<http://genjuridico.com.br/2020/08/21/tributacao-e-justica-social/>>. Acesso em: 23 mar. 2021

CORREIA, Kelen. Direito Tributário. *In: Conteúdo Jurídico*, Brasília, 2012.

Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/29492/o-estado-e-o-poder-de-tributar>>. Acesso em 04 mar. 2021

CUNHA, Leandro Reinaldo da; DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. **A Tributação Como Instrumento de Concretização da Dignidade da Pessoa Humana em Face do Desenvolvimento**. Disponível

em:<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=154aa6866aefb6f8>>. acesso em: 31 mar. 2021

CUNHA, Douglas. Princípios Fundamentais da República Federativa do Brasil. *In: Jusbrasil*, portal eletrônico de informações, 2018. Disponível em:

<<https://douglasr.jusbrasil.com.br/artigos/618479739/principios-fundamentais-da-republica-federativa-do-brasil>>. Acesso em 15 mar. 2021

CRUZ, José Augusto Gomes; MONTEIRO, Mhércio Cerqueira; PAMPONET, Lucas Souza Lima. A Crise do Welfare State e a Ascensão do Terceiro Setor. *In: Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, 2017. Disponível

em:<<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/a-cri-se-do-welfare-state-e-a-ascensao-do-terceiro-setor/>>. Acesso em: 21 fev. 2021

CRUZ, Natalia. Estado Democrático de Direito. *In: Quero Bolsa*, portal eletrônico de informações, 2018. Disponível

em:<<https://querobolsa.com.br/enem/sociologia/estado-democratico-de-direito>>. Acesso em 22 fev. 2021

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. *In: Revista Justitia*, São Paulo,, v.18, 1999. Disponível

em:<<http://revistajustitia.com.br/artigos/za3x1z.pdf>>. Acesso em 22 fev.2021

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DEUS, José Renato Pereira de. **Imunidade Tributária e os Deveres Instrumentais – Instituição e Sanção**. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia

Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5715/1/Jose%20Renato%20Pereira%20de%20Deus.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2021.

DIAS, Reinaldo. **Ciência Política**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Princípio do Estado Constitucional Democrático de Direito. *In: Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Lisboa, v.1, p. 143-183, 2012. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/206904/000904201.pdf?sequence=1>>. Acesso em 22 fev. 2021

D'OLIVEIRA, Maria Christina Barreiros. Breve Análise do Princípio da Isonomia. *In: Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros*, [S.l.], v.1, mar.2010. Disponível em: <http://institutoprocesso.com.br/2012/wp-content/uploads/2011/12/3_edicao1.pdf>. Acesso em 20 fev. 2021

DUARTE, Hugo Garcez. A Importância dos Fundamentos do Estado: por uma questão de igualdade. *In: Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, v.151, ago. 2016. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/a-importancia-dos-fundamentos-do-estado-por-uma-questao-de-igualdade/>>. Acesso em: 15 mar. 2021

DUTRA, Luciano. Conceito e Sentidos de Constituição. *In: GenJurídico*, portal eletrônico de informações, 2017. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2017/03/10/conceito-e-sentidos-de-constituicao/>>. Acesso em 10 mar. 2021.

FABRIZ, Daury Cesar; FERREIRA, Cláudio Fernandes. Teoria Geral dos Elementos Constitutivos do Estado. *In: Revista Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 39, 2001. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1192/1125>>. Acesso em: 05 fev. 2021

FACHINI, Elaine Cristina Sotelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. A Imunidade Tributária e as Finalidades Essenciais dos Templos Religiosos na Jurisprudência do STF. *In: Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, Pouso Alegre, v. 36, n.1, p. 63-83, jan.-jun. 2020. Disponível em: <<https://www.fdsu.edu.br/conteudo/artigos/21a6a8499cff2473b602f5bddf42c805.pdf>>. Acesso em 24 abr.2021

FARIA JUNIOR, Antônio de Pádua. **As imunidades tributárias e a sua aplicação sobre o livro eletrônico**. 133f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/144604/faria+junior_ap_me_fran.pdf;jsessionid=724DFB16382016752217E9E9A17B9A96?sequence=3>. acesso em: 11 abr.2021.

FÉLIX, Glaucia vieira. **Direito Tributário -**
Direito Constitucional Tributário. Londrina: Educacional S.A., 2018.

FIORAVANTE, Kethiley. **A Imunidade Tributária das Instituições de Educação Dedicadas à Pesquisa, Estudos Científicos e Demais Atividades Não Relacionadas ao Ensino Formal.** 32f. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Kethiley-Fioravante.pdf>>. acesso em 17 abr. 2021.

FIGUEIREDO, Ana Carolina Viana Pinto. **Função Social do Tributo diante da atual crise financeira nacional.** 28f. Artigo Científico (Pós-Graduação em Direito) – Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2009/trabalhos_22009/AnaCarolinaVianaPintoFigueiredo.pdf>. acesso 30 mar. 2021.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional.** 41 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FRIEDE, Roy Reis. Pressupostos (elementos) de existência do Estado. *In: Revista Justitia*, São Paulo, v.18, 1999. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_publicacao_divulgacao/doc_gra_doutrina_civel/civel%2065.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2021

FRANÇA, Phillip Gil. **Objetivos Fundamentais da República, escolhas públicas e políticas públicas:** caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=534488729ab74ff0>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

FRESSATTI, Fernando Augusto. **Reflexão filosófica sobre a influência da religião na vida social e política ao longo da história.** Disponível em: <<https://monografias.brasilecola.uol.com.br/filosofia/reflexao-filosofica-sobre-a-influencia-da-religiao-na-vida-social-e-politica-ao-longo-da-historia.htm>>. Acesso em: 01 mai. 2021

GIUMBELLI, Emerson. A presença do religioso no espaço público: modalidades no Brasil. *In: Revista Religião & Sociedade*, v. 28, 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-85872008000200005>. Acesso em: 01 mai. 2021

GOMES, Wilson. A Influência Religiosa na Política, nos Católicos aos Neopentecostais. *In: Revista Cult*, portal eletrônico de informações, out.2019. Disponível em: <<https://revistacult.uol.com.br/home/influencia-religiosa-na-politica/>>. Acesso em: 05 mai. 2021.

GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias Enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

Disponível em: <<https://www.sapili.org/subir-depois/dplivros/cp007955.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2021.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

KROHLING, Aloisio; FERREIRA, Dirce Nazare Andrade. O princípio da supremacia do interesse público no Estado Democrático de Direito e sua roupagem neoconstitucionalista. *In: Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 14, p.482-503, jul.-dez. 2013. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/304930665.pdf>>. Acesso em: 29 Jan. 2021

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAYARA, Hitala. A imunidade tributária na visão do STF: analisando julgados importantes recentemente proferidos. *In: Blog EBEJI*, portal eletrônico de informações, 2017. Disponível em: <<https://blog.ebeji.com.br/a-imunidade-tributaria-na-visao-do-stf-analisando-julgados-importantes-recentemente-proferidos/>>. Acesso em 21 abr. 2021.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2016.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. São Paulo: PenguinClassics Companhia das Letras, 2010

MARTINEZ, Vinício Carrilho. Estado Liberal. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 11, n. 1276, dez. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9335/estado-liberal>>. Acesso em: 29 jan. 2021

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária dos templos de qualquer Culto (art. 150, VI, b, da CF) e a sua extensão a remuneração dos sacerdotes e pastores inclusive a doações - Cômputo paroquial - Desoneração do I.R. – Consulta. *In: Migalhas*, portal eletrônico de informações, 2017. Disponível em: <<https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2017/12/art20171229-02.pdf#%23LS>>. Acesso em 10 out. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MEDEIROS, Fabrício Juliano Mendes. Separação de Poderes. *In: Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v.45 n.178, abr.-jun. 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/178/ril_v45_n178_p195.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2021

MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

NOGUEIRA, Vera Marla Ribeiro. Estado de Bem-Estar Social – Origens e Desenvolvimento. *In: Revista Katálysis*, Florianópolis, v.5, jul.-dez. 2001. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/katalysis/article/view/5738>>. Acesso em: 15 fev. 2021

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito Tributário III: Autonomia, Evolução Histórica e Relações com Outras Disciplinas**. Salvador: Editus, 2016.

NASCIMENTO, Marina Georgia de Oliveira e. Os Paradigmas Constitucionais de Estado e as Dimensões de Direitos Fundamentais. *In: Conteúdo Jurídico*, Brasília, 2021. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/36234/os-paradigmas-constitucionais-de-estado-e-as-dimensoes-de-direitos-fundamentais>>. Acesso em 13 mar. 2021

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. Fronteiras do Princípio da Capacidade Contributiva. *In: Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, v.196, mai. 2020. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/fronteiras-do-principio-da-capacidade-contributiva/>>. Acesso em: 02 abr. 2021

OLIVEIRA, Dom Oscar de. **Os Dízimos Eclesiásticos do Brasil, nos Períodos Da Colônia e do Império**. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais, 1964.

OLIVEIRA, Fábio Dantas de. **Religião e Legislação: Uma Questão de Direito**. 1 ed. [S.l.]: Clube de Autores, 2020.

OLIVEIRA, Rúbia Nazari. Do Estado Moderno ao Estado Constitucional – Algumas Considerações. *In: Revista Eletrônica Direito e Política*, Itajaí, v.1, set.-dez. 2006. Disponível em: <www.univali.br/direitoepolitica>. Acesso em: 05 fev. 2021.

OKA, Mateus. Estado de Bem-Estar Social. *In: Todo Estudo*, portal eletrônico de informações, s.d. Disponível em: <<https://www.todoestudo.com.br/sociologia/estado-de-bem-estar-social>>. Acesso em 20 fev. 2021

PARENTE, Max. O Direito de Propriedade e o Advento da Função Social. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 23, jul. 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/66589/o-direito-de-propriedade-e-o-advento-da-funcao-social/2>>. Acesso em: 28 mar.2021

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da Pessoa Humana, Mínimo Existencial e Limites à Tributação no Estado Democrático de Direito**. 153f. Dissertação (Pós-Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/4242/1/389063.pdf>>. acesso em: 31 mar. 2021.

PIETO, Maria Sylvia Zanella Di. **Princípio da Legalidade**. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>>. Acesso em: 29 jan. 2021

PICANÇO JUNIOR, Julio Cezar Pessoa. Equilíbrio entre o tributo e a dignidade da pessoa humana. *In: Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, v.80, set.2010. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/equilibrio-entre-o-tributo-e-a-dignidade-da-pessoa-humana/>>. Acesso em: 01 abr. 2021.

PISKE, Oriana; SARACHO, Antônio Benites. Estado Democrático de Direito - Superação do Estado Liberal e do Estado Social. *In: Tribunal de Justiça do Distrito Federal*, portal eletrônico de informações, 2018. Disponível em: <<https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2018/estado-democratico-de-direito-superacao-do-estado-liberal-e-do-estado-social-juiza-oriana-piske>>. Acesso em 20 fev. 2021

PISSURNO, Fernanda Paixão. Revolução Francesa. *In: InfoEscola*, portal eletrônico de informações, s.d. Disponível em: <<https://www.infoescola.com/historia/revolucao-francesa/>>. Acesso em: 29 jan. 2021

PIZZIO, Alex. Embates Acerca da Ideia de Justiça Social em Relação a Conflitos Sociais e Desigualdades. *In: Revista Administrativa Pública*, Rio de Janeiro, v.50, mai.-jun. 2016. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rap/v50n3/0034-7612-rap-50-03-00355.pdf>>. acesso em: 23 mar. 2021

PORFIRIO, Francisco. Liberalismo. *In: Mundo Educação*, portal eletrônico de informações, s.d. Disponível em: <<https://mundoeducacao.uol.com.br/historiageral/liberalismo.htm>>. Acesso em 28/01/2021>. Acesso em: 28 jan. 2021

PONTIERI, Alexandre. Tributação e Justiça Social no Brasil Contemporâneo. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 25, abr.2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/80833/tributacao-e-justica-social-no-brasil-contemporaneo>>. Acesso em 22 mar. 2021

imunidade-tribut%C3%A1ria.-Revista-dos-tribunais.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2021.

SCHOEMBAKLA, Bruna. O Estado Laico e a Bancada Evangélica: As Problemáticas Dentro Dessa Controvérsia. *In: Jusbrasil*, portal eletrônico de informações, 2015. Disponível em: <<https://brunaschoembakla1.jusbrasil.com.br/artigos/175933162/o-estado-laico-e-a-bancada-evangelica>>. Acesso em 04 mai. 2021

SENADO. Senado analisa sugestão de dar fim à imunidade tributária para igrejas. *In: Agência Senado*, portal eletrônico de informações, 2017. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/01/23/senado-analisa-sugestao-de-dar-fim-a-imunidade-tributaria-para-igrejas>>. Acesso em 25 set. 2020.

SILVA, Diogo Bacha e. Laicidade e Estado Democrático de Direito: Sobre a Relação Entre Direito, Religião e o Agir Prático. *In: Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, v.31, jun. 2017. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/16725/20691>>. Acesso em: 01 mai. 2021.

SILVA, Jackson Urquiza da Costa E. **Imunidade Tributária: Perspectivas Da Imunidade Religiosa**. 108f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/bitstream/tede/504/1/dissertatacao_jackson_urquiza_costa.pdf>. Acesso em: 14 abr.2021.

SILVA, Luis Gustavo Teixeira da. Religião e Política no Brasil. *In: Revista de Estudo Latino-Americana*, Brasília, v. 64, fev.2017. Disponível em: <<http://www.scielo.org.mx/pdf/latinoam/n64/2448-6914-latinoam-64-00223.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2021

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. O Conceito de Estado. *In: Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, v.68, set.2009. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/o-conceito-de-estado/>>. Acesso em: 05 fev. 2021

SILVA, Tatiana Mareto. O constitucionalismo pós-segunda guerra mundial e o crescente ativismo judicial no Brasil: uma análise da evolução do papel do Poder Judiciário para a efetivação das Constituições substancialistas. *In: Revista de Teorias do Direito e Realismo Jurídico*, Brasília, v.2, jan.-jun. 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/teoriasdireito/article/view/588>>. Acesso em: 22 fev. 2021.

SOARES, Andrea Ântico. A dignidade da pessoa humana e sua dimensão comunitária como centro de unidade e promoção dos direitos humanos e fundamentais. *In: Revista Jus Navigandi*, Teresina, 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/73590/a-dignidade-da-pessoa-humana-e-sua-dimensao-comunitaria-como-centro-de-unidade-e-promocao-dos-direitos-humanos-e-fundamentais>>. Acesso em: 31 mar. 2021.

TOLLEMACHE, Mark. Imunidade Tributária Religiosa e a Evasão Fiscal. *In*: XII Encontro Científico Cultural Interinstitucional, **ANAIS...**, Toledo, 2014.

Disponível em:

<<https://www.fag.edu.br/upload/ecci/anais/559538e2ec3da.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

VÁRNAGY, Tomás. O Pensamento Político de John Locke e o Surgimento Do Liberalismo. *In*: **Revista Filosofia Política Moderna**, [S.l.], 2016. Disponível em: <http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/secret/filopolmpt/04_varnagy.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2021

VASCONCELOS, Clever. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

Disponível

em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564>. Acesso em 21 mar. 2021

VILALBA, Hélio Garone. O Contrato Social de Jean-Jacques Rousseau: Uma Análise Para Além dos Conceitos. *In*: **Revista eletrônica Filogênese**, [S.l.], v.6, n.2, out. 2013. Disponível

em: <<https://www.marilia.unesp.br/Home/RevistasEletronicas/FILOGENESE/heliovilalba.pdf>>. Acesso em 05 fev. 2021

VIEIRA, Thiago Rafael; REGINA, Jean Marques. **Direito Religioso**: Questões Práticas e Teóricas. 3 ed. São Paulo: Vida Nova, 2020.

VIEIRA, Thiago Rafael. **Direito Religioso**: Questões Práticas e Teóricas. Porto Alegre: Concórdia, 2018.

VIEIRA, Thiago Rafael; REGINA, Jean Marques. **Direito Religioso**: Questões Práticas e Teóricas. 2 ed. Porto Alegre: Concórdia, 2019.