



**Bruno Loyola Del Caro**

**A Laicidade no Estado Brasileiro, a  
Liberdade Religiosa e a Imunidade  
Tributária dos Templos**

**Dissertação de Mestrado**

Dissertação apresentada como requisito parcial  
para obtenção do grau de Mestre pelo  
Programa de Pós Graduação em Teoria do  
Estado e Direito Constitucional do  
Departamento de Direito da PUC-Rio.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Thula Rafaela de Oliveira Pires

Co-orientador: Prof. Adriano Pilatti

Rio de Janeiro  
Agosto de 2014



**Bruno Loyola Del Caro**

**A Laicidade no Estado Brasileiro, a  
Liberdade Religiosa e a Imunidade  
Tributária dos Templos**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre pelo Programa de Pós-graduação em Direito do Departamento de Direito da PUC-Rio. Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada.

**Profª. Thula Rafaela de Oliveira Pires**  
Orientadora  
Departamento de Direito – PUC-Rio

**Prof. Adriano Pilatti**  
Co-orientador  
Departamento de Direito – PUC-Rio

**Prof. José Ribas Vieira**  
Departamento de Direito – PUC-Rio

**Prof. Fábio Carvalho Leite**  
Departamento de Direito – PUC-Rio

**Profª. Mônica Herz**  
Vice-Decana de Pós-Graduação do Centro de  
Ciências Sociais – PUC-Rio

Rio de Janeiro, 27 de agosto de 2014.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização da universidade, do autor e do orientador.

## Bruno Loyola Del Caro

Graduou-se em Direito pelo Centro Universitário do Espírito Santo - UNESC em 2003. Especializou-se em Direito Educacional pela Unidade Educacional de Ensino Pesquisa Extensão do Espírito Santo em 2005. Professor de Direito Empresarial na UCL - Faculdade do Centro Leste desde o ano de 2007

### Ficha catalográfica

Caro, Bruno Loyola Del.

**A Laicidade no Estado Brasileiro, a Liberdade Religiosa e a Imunidade Tributária dos Templos** /Bruno Loyola Del Caro; orientadora: Thula Rafaela de Oliveira Pires. –Rio de Janeiro: PUC-Rio, Departamento de Direito, 2014.

96 f. : 29,7 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Departamento de Direito.

Inclui bibliografia

1. Direito - Teses. 2. Estado Laico. 3. Liberdade Religiosa. 4. Brasil. 5. Imunidade Tributária. 6. Templos Religiosos. I. Pires, Thula Rafaela de Oliveira. II. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Departamento de Direito. III. Título.

CDD: 340

## Agradecimentos

Ao meu pai Maurício (*in memoriam*) mesmo falecendo no meio desta jornada, muito me ajudou com o estímulo de viver a vida sem deixar de sempre buscar novas conquistas no campo pessoal e acadêmico.

À minha mãe Elianete pelo amor dedicado, pela educação proporcionada e pela história de vida repassada.

À minha esposa Fernanda pelo companheirismo, pelo amor incondicional diante das dificuldades encontradas nesta caminhada e pelo nosso Enrico que chegou para alegrar nossas vidas.

À minha irmã Roberta pelo apoio e exemplo de dedicação aos estudos.

À minha orientadora Professora Thula Rafaela de Oliveira Pires por me proporcionar a conquista deste trabalho.

Ao meu co-orientador Professor Adriano Pilatti pelos ensinamentos, pela compreensão e por me proporcionar as devidas reflexões no campo doutrinário.

Aos meus amigos Marcos e Paulo Vitor pelas discussões calorosas sobre o tema, por todas revisões de conceitos que me fizeram ampliar a busca pelo presente estudo.

A todos os demais amigos e familiares que de qualquer modo me ajudaram, em especial minha tia Ângela Loyola que contribuiu para a realização de mais este projeto de vida e tia Ângela Del Caro que desde o início foi grande motivadora desta conquista.

Sou e sempre serei grato.

## Resumo

Caro, Bruno Loyola Del. Pires, Thula Rafaela de Oliveira. **A laicidade no Estado brasileiro, a liberdade religiosa e a imunidade dos templos.** Rio de Janeiro, 2014. 96p. Dissertação de Mestrado - Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

O presente estudo aborda o tema da conexão religião-tributação, em especial a previsão constitucional brasileira da laicidade, liberdade religiosa e a observância de preceitos da imunidade tributária nos templos de qualquer culto no corpo constitucional. Pretende-se analisar, desde a sua concepção, o instituto imunitário a partir do paradigma histórico-constitucional da existência da liberdade religiosa como fundamento da limitação ao poder de tributar os templos religiosos. O presente trabalho discute ainda uma proposta de Emenda à Constituição apresentada em 1993, que pretendia suprimir do texto constitucional as imunidades tributárias, bem como a decisão do Supremo Tribunal Federal que enfrentou o tema em Recurso Extraordinário. Embora com divergências entre ministros e fundamentos, a decisão ampliou os entendimentos da referida imunidade tributária religiosa. Finalmente, examina-se o modelo tributante introduzido legalmente na Itália para discussão sobre o que de fato merece o reconhecimento constitucional, conforme o que em época fora objeto de pretensão pelo constituinte originário. Com isto, pretende-se buscar uma compreensão adequada dos princípios contidos na Constituição Federal sobre a questão.

## Palavras-chave

Estado Laico; Liberdade Religiosa; Brasil; Imunidade Tributária; Templos Religiosos.

## Abstract

Caro, Bruno Loyola Del. Pires, Thula Rafaela de Oliveira. (Advisor). **Secularism in the Brazilian state, religious freedom and tax immunity of temples.** Rio de Janeiro, 2014. 96p. MSc Dissertation - Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

The present study addresses the connection between religion and taxation, specially the Brazilian constitutional provision of secularism, religious freedom and the observance of the precepts of tax immunity in the temples of any worship in the constitutional body. We intend to analyze, since its conception, the tax immunity from the historical and constitutional paradigm of the existence of religious freedom as the basis of limiting the power of taxing religious temples. This paper also discusses a proposed Amendment to the Constitution presented in 1993, that intended to suppress the tax immunities from the constitutional text, as well as the decision of the Supreme Court that faced the issue in Extraordinary Appeal.. Although with differences among ministers and fundaments, the decision broadened the understandings of the mentioned religious tax immunity. Finally, the taxing model legally introduced in Italy is examined, discussing what actually deserves constitutional recognition, according to what in that time was intended by the original legislator. This way, we intend to pursue a proper understanding of the principles contained in the Federal Constitution on the issue.

## Keywords

Secular State; Religious Freedom; Brazil; Tax Immunity; Religious Temples.

# Sumário

1	Introdução	9
2	A Laicidade do Estado Brasileiro	13
2.1.	O Conceito de Laicidade e a Presença no Estado Brasileiro	13
2.2.	A Experiência Constitucional da Laicidade no Brasil	17
3	Imunidade Tributária	31
3.1.	O Sistema Tributário Brasileiro e a Regra Imunizante	31
3.2.	Conceito, Previsão Constitucional e os Entes Beneficiados	36
4	A Religião e a Imunidade Tributária Constitucional	44
4.1.	Momentos Históricos de Positivação da Imunidade Tributária Religiosa	44
4.2.	Os Entes Religiosos no Brasil, o Alcance e os Objetivos da Imunidade Tributária aos Templos e a Garantia da Liberdade Religiosa.	58
4.3.	Interesse na Criação, Manutenção e Alargamento do Benefício da Imunidade Tributária	65
4.4.	Posicionamento do Supremo Tribunal Federal nas Decisões Sobre Imunidade Tributária e a Garantia da Liberdade Religiosa	67
4.5.	Propostas de Novas Políticas Tributárias. Itália, Exemplo a Ser Seguido?	76
5	Conclusão	86
6	Referências Bibliográficas	92

## Lista de Tabelas

Tabela 1 - Quantidade de declarantes por religião no Brasil

65

# 1 Introdução

Diante da amplitude das discussões travadas na Constituinte de 1987-1988, tendo em vista o momento social vivido na época, bem como o histórico brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 teve por característica o fato de se seus alicerces serem baseados analiticamente em princípios fundamentais, dentre os quais há de se destacar o princípio da liberdade, cuja pretensão é estabelecer, a priori, o fundamento de que todos os cidadãos são dotados da capacidade de serem livres.

Nesse tocante, alguns resultados pragmáticos baseados nesse princípio são observados na análise formulada pelo sociólogo Thomas Marshall, em sua obra “Cidadania, Classe Social e Status”, na qual o seu propósito demonstra que os direitos, em sua larga escala, foram obtidos através de um processo árduo, conflituoso, em função de vultosa batalha historicamente desenvolvida, tendo início prático e expresso com a obtenção dos direitos civis no século XVIII, que resultou de uma luta de interesses sociais, culturais, políticos e jurídicos entre as classes da nobreza e dos plebeus que ainda se encontravam em uma sociedade de impossibilidade de mobilidade social, ou seja, de interesses segmentados e de baixa possibilidade de alcance de ascensão social. Ademais, o sociólogo citado, em sua obra, tratou de realizar uma análise crítica do desenvolvimento do conceito de cidadania plena, entendendo ser esta possível somente com o desenvolvimento conjunto dos direitos civis, políticos, bem dos direitos sociais.

Esse embate histórico de classes acaba por resultar na conquista dos direitos fundamentais, dentre os quais os universalmente concebidos, tais como o direito à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei. Estampadas essas previsões de direitos que hoje para nós são cristalizadas como Direitos e Garantias Fundamentais, constatou-se que a simples positivação deles não bastava para a efetivação em nosso meio social, sendo que o resultado dessa percepção é a necessidade da construção do Estado Social de Direito, onde o Estado deve tomar medidas para a positivação dos direitos elencados na Carta Magna. Nesse sentido,

José Afonso da Silva, além de definir as garantias constitucionais<sup>1</sup>, pressupõe ainda a existência dos direitos naturais, direitos individuais, direitos públicos subjetivos, liberdades fundamentais e liberdades públicas, cujo objeto de estudo não será detalhado pelo presente trabalho, pois conforme afirma o autor, “são conceitos limitados e insuficientes”.<sup>2</sup>

No que se refere à tratativa do presente estudo, pretendo apresentar a percepção doutrinária historicamente conhecida da laicidade estatal, da liberdade religiosa, bem como da previsão constitucional da regra tributária imunizante, o que acaba por nos remeter a causas de movimentos sociais revolucionários que foram realizadas diante das normas impostas para a sociedade e que por ela não suportavam mais tal tratamento diferenciado vigente no seu tempo. Como exemplos de tais comportamentos sociais, destacam-se a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, em especial no Brasil, a Inconfidência Mineira, movimentos sociais contrários ao Estado dominador que eclodiram no século XVIII.

Para os objetivos do presente trabalho, destaca-se a existência de benefícios constitucionais aos entes religiosos, visto que, de certo modo, foram eles os mediadores, ou alavancadores, de grande parte do processo revolucionário junto às sociedades de época, tanto em atos confirmativos da posição do Estado, e em determinado tempo, em conjunto com os interesses integrais da sociedade e, portanto, contrários à posição pretendida pela autoridade estatal.

A laicidade, no Estado democrático, leva consigo a proteção do próprio Estado em face das influências religiosas e, por outro lado, as religiões ficam protegidas da atuação intervencionista por parte do Estado. Dessa forma, ainda pretendo remeter a esses conceitos para a garantia de um Estado livre e referenciar também as situações vividas em dois momentos históricos constitucionais

---

<sup>1</sup> As garantias constitucionais consistem nas instituições, determinações e procedimentos mediante os quais a própria Constituição tutela a observância ou, em caso de inobservância, a reintegração dos direitos fundamentais; são de dois tipos: Gerais, que são instituições constitucionais que se inserem no mecanismo de freios e contrapesos dos poderes e, assim, impedem o arbítrio com o que constituem, ao mesmo tempo, técnicas de garantia e respeito aos direitos fundamentais; Especiais, que são prescrições constitucionais estatuidas técnicas e mecanismos que, limitando a atuação dos órgãos estatais ou de particulares, protegem a eficácia, a aplicabilidade e a inviolabilidade dos direitos fundamentais de modo especial.

<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, p. 189, 2000.

brasileiros no que se refere à criação e efetivação do instituto da imunidade tributária, a saber, as Constituintes de 1946 e de 1987-1988.

No tocante às garantias das regras imunizantes aos entes religiosos, que se constituíram em raízes de normas emanadas pelos poderes constituídos com a pretensão ímpar de se estabelecer o irrestrito cumprimento do princípio da liberdade religiosa, cujo fundamento encontra-se estampado na Constituição Federal, faz-se necessário um estudo aprofundado do instituto imunizatório, suas origens e, em especial, seus fundamentos, sob um olhar no qual a história brasileira recebe desde seu passado longínquo forte influência da Igreja Católica de Roma, tempos estes que nos remetem aos registros da “primeira missa”<sup>3</sup>, celebrada na época do descobrimento do Brasil, bem como recentemente a assinatura do tratado<sup>4</sup> com a Santa Sé, no qual se ratificam alguns solícitos pleitos da referida matriz religiosa, sem prejuízo de qualquer outra religião e sem fechar os olhos para situações díspares dos preceitos da liberdade e da imunidade, encontradas ao longo de décadas por algumas entidades religiosas no Brasil.

Aprofundando no tema imunizatório dos templos de qualquer culto, a jurisprudência posicionada pelo Supremo Tribunal Federal do Brasil, estabelecida através do julgado de Recurso Extraordinário 325.822-2/São Paulo, cujo objeto recursal refere-se a uma posição conceitual, me parece, distinta dos preceitos e fundamentos estabelecidos na Constituição de 1946, quando da aparição efetiva do instituto tributário, e na Constituição de 1988, quando da positivação e do alargamento do instituto imunizante.

Ora, os trabalhos acadêmicos nos permitem, por suas reflexões, aprofundar a busca do melhor entendimento, ou ao menos aquele que se aproxima, acerca de temas que vão sendo encapsulados numa redoma que busca proteger sua perpetuação sem a devida criterização da discussão fundada em teorias/práticas que levem ao engrandecimento da sociedade, como no caso específico das discussões religiosas e seus desmembramentos.

Estes serão os tópicos que pretendo discutir ao longo desta dissertação, com fundamentos teóricos baseados na doutrina e verificação das práticas jurídicas e sociais que temos na República Federativa do Brasil no que diz

---

<sup>3</sup> Primeira Missa no Brasil realizada em Cora Vermelha na Bahia, celebrada por Dom Frei Henrique de Coimbra no dia 26 de abril de 1500.

<sup>4</sup> Tratado de Santa Sé assinado pelo Brasil em 2009.

respeito à laicidade, à liberdade religiosa consagrada constitucionalmente, bem como a previsão da regra imunizante aos templos de qualquer culto, conforme disposto na Constituição Federal.

Por fim, pretende-se verificar, na legislação comparada ao exemplo da Itália, a forma tributante das entidades religiosas, frente às necessidades e reflexões sociais que o tema ao longo dos séculos instiga.

## 2 A Laicidade do Estado Brasileiro

### 2.1 O Conceito de Laicidade

O tema laicidade tem sido enfrentado por um viés histórico, baseado no Ocidente em conexão com o do Estado democrático. Segundo Aldir Guedes Soriano:

Não há direitos civis e políticos sem democracia, nem tampouco a liberdade religiosa. A democracia é o substrato que permite o exercício da liberdade religiosa e também, dos demais direitos fundamentais da pessoa humana<sup>5</sup>.

De toda sorte é a democracia que influi no sustentáculo dos princípios da liberdade e igualdade, pois é do povo e para o povo que emana o poder do governante. Nesse sentido, José Afonso da Silva define que:

Democracia é conceito histórico. Não sendo por si um valor-fim, mas meio e instrumento de realização de valores essenciais de convivência humana, que se traduzem basicamente nos direitos fundamentais do homem, compreende-se que a historicidade destes a envolva na mesma medida, enriquecendo-lhe o conteúdo a cada etapa do envolver social, mantido sempre o princípio básico de que ela revela um regime político em que o poder repousa na vontade do povo. Sob esse aspecto, a democracia não é um mero conceito político abstrato e estático, mas é um processo de afirmação do povo e de garantia dos direitos fundamentais que o povo vai conquistando no correr da história<sup>6</sup>.

Portanto, a liberdade religiosa e a democracia são elementos que não podem sofrer ruptura na sua ligação, pois dessa forma se abriria espaço para o aparecimento de ditaduras, poderes autoritários ou ao menos imposição de uma maioria sobre uma minoria sobre o tema religioso.

No tocante à laicidade, entendida como sendo a ruptura do Estado com um determinado modelo religioso, entende-se que seria “um regime social de convivência, cujas instituições políticas estão legitimadas principalmente pela soberania popular e já não mais por elementos religiosos”<sup>7</sup>, conforme Roberto

---

<sup>5</sup>SORIANO, Aldir Guedes. Direito à liberdade religiosa sob a perspectiva da democracia liberal. In: SORIANO, Aldir; MAZZUOLI, Valério (Org.) *Direito à liberdade religiosa: desafios e perspectivas para o século XXI*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p.164.

<sup>6</sup>SILVA: José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 125-126.

<sup>7</sup>BLANCARTE, Roberto. O porquê de um Estado laico. In: LOREA, Roberto Arriada. *Em defesa das liberdades laicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 30.

Blancarte, ou seja, a ausência da religião como determinante das normas do Estado.

Fato comprobatório dessa percepção fora apresentado pelo Relatório da Comissão Stasi, na França, no ano de 2003, quando da percepção do tom na problemática que se dá no seio de uma determinada sociedade na qual o Estado pretende tomar certos dogmas religiosos como sendo sua obrigação de legislar e, para isso, julga-se que “a laicidade supõe a independência entre o poder político e as diferentes opções espirituais ou religiosas. Elas não exercem influência sobre o Estado e nem este sobre elas”<sup>8</sup>. Por essa razão, pode-se depreender que não há possibilidade da existência de um Estado laico, se este concede qualquer tipo de benefício diferenciado a uma determinada entidade religiosa, ou se qualquer religião possa interferir nas atividades notadamente estatais.

Para o professor Daniel Sarmento,

a laicidade estatal, que é adotada na maioria das democracias ocidentais contemporâneas, é um princípio que opera em duas direções. Por um lado, ela salvaguarda as diversas confissões religiosas do risco de intervenções abusivas do Estado nas suas questões internas, concernentes a aspectos como os valores e doutrinas professados, a forma de cultuá-los, a sua organização institucional, os seus processos de tomada de decisões, a forma e o critério de seleção dos seus sacerdotes e membros, etc. Mas, do outro lado, a laicidade também protege o Estado de influências indevidas provenientes da seara religiosa, impedindo todo o tipo de confusão entre o poder secular e democrático, em que estão investidas as autoridades públicas, e qualquer confissão religiosa, inclusive a majoritária. No presente estudo, o foco maior de atenção será a segunda dimensão da laicidade do Estado acima apontada: aquela que protege o Estado da religião<sup>9</sup>.

Ainda no mesmo sentido, o professor continua enfatizando que “nesta direção, a laicidade opõe-se ao regalismo, que ocorre quando existe uma subordinação das entidades religiosas ao Estado no que concerne a questões de natureza não secular.”<sup>10</sup> Nos ensinamentos do professor, torna-se imperioso destacar que preservar a laicidade de um Estado não significa abandonar a religião, ou simplesmente ter uma posição ateuista, pois para outras denominações

---

<sup>8</sup> Comissão Stasi conhecida pelo nome de seu presidente o França Bernard Stasi, cuja missão foi analisar durante cinco meses a aplicação do princípio da laicidade na França.

<sup>9</sup> SARMENTO, Daniel. *O crucifixo nos tribunais e a laicidade do Estado*. Revista Eletrônica PRPE. Disponível em: <http://www.prpe.mpf.mp.br/internet/Legislacao-e-Revista-Eletronica/Revista-Eletronica/2007-ano-5/O-Crucifixo-nos-Tribunais-e-a-Laicidade-do-Estado>. Acesso em: 14 jan. 2014.

<sup>10</sup> SARMENTO, Daniel. O porquê de um Estado Laico. In LOREA, Roberto Arriada (Org.). *Em defesa das liberdades laicas*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2008. p.190-191.

religiosas o sagrado também deve ser respeitado e, dessa forma, é que se concebe a liberdade de religião.

O jurista Ives Gandra da Silva Martins, que nesta temática conceitua a laicidade com o mesmo viés do entendimento do professor Daniel Sarmiento, dispõe que:

O certo, todavia, é que se faz necessário, de uma vez por todas, deixar claro uma coisa: “Estado laico” não significa que aquele que não acredita em Deus tenha direito a impor sua maneira de ser, de opinar e de defender a democracia. Não significa, também, que a democracia só possa ser constituída por cidadãos agnósticos ou ateus. Não podem, ateus e agnósticos, defender a tese de que a verdade está com eles e, sempre que qualquer cidadão, que acredita em Deus, se manifeste sobre temas essenciais – como por exemplo, direito à vida, eutanásia, família etc. – sustentar que sua opinião não deve ser levada em conta, porque é inspirada por motivos religiosos. Por tal lógica conveniente e convivente, e desqualificada opinião de agentes ateus e agnósticos, precisamente porque seus argumentos são inspirados em sentimentos “anti-Deus”. Numa democracia, todos têm o direito de opinar, os que acreditam em Deus e os que não acreditam<sup>11</sup>.

É dentro dessa premissa que pretendo tratar do assunto em tela, pois não é de hoje, nem apenas para esta sociedade, que o tema gera controvérsias doutrinárias. A história da laicidade é remetida no momento em que houve a separação entre Religião e Estado, que em Locke, por exemplo, estão presentes no enunciado: “O Estado nada pode em matéria puramente espiritual, e a Igreja nada pode em matéria temporal.”<sup>12</sup> Com isso, dá-se a impossibilidade do Estado assumir determinada religião como impositiva, ou da entidade religiosa participar das atividades públicas estatais.

O pressuposto necessário para a existência de uma efetiva liberdade religiosa está na obrigatoriedade de separação entre Estado e religião. Todavia, há possibilidade de se presenciar liberdade religiosa em um Estado no qual essa separação não está evidenciada. Entretanto, quando da existência desse modelo estatal, torna-se compreensivo que essa liberdade será mais difícil de ser contemplada pela sociedade, devido à imposição de uma religião oficial por esse Estado.

Abrindo o horizonte conceitual da liberdade religiosa, o professor José Afonso da Silva tem se posicionado no sentido de que “a liberdade de religião

<sup>11</sup> Artigo no Jornal do Brasil “SOB A PROTEÇÃO DE DEUS”, em 02/01/2007.

<sup>12</sup> LOCKE, John. *Carta sobre a tolerância* (Epístola de tolerância, 1689), Lisboa, Edições 70, 1996.

engloba, na verdade, três tipos distintos, porém intrinsecamente relacionados de liberdades: a liberdade de crença; a liberdade de culto; e a liberdade de organização religiosa.”<sup>13</sup>

No que diz respeito à liberdade de crença, o referido autor conceitua que:

Ela compreende a liberdade de escolha da religião, a liberdade de aderir a qualquer seita religiosa, a liberdade (ou o direito) de mudar de religião, e também a liberdade de não aderir a religião alguma, bem como a liberdade de descrença, a liberdade de ser ateu e de exprimir o agnosticismo<sup>14</sup>.

Não engloba, contudo, a liberdade de embaraçar o livre exercício de qualquer religião, de qualquer crença, “pois aqui também a liberdade de alguém vai até onde não prejudique a liberdade dos outros.”<sup>15</sup>

Já no que se refere à liberdade de culto, diz o autor:

A religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é simples adoração a Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida<sup>16</sup>.

E, por fim, o conceito de liberdade de organização religiosa, segundo o mesmo autor, aduz que “a liberdade de organização religiosa é a capacidade de organizarem-se civilmente como pessoa jurídica para a realização de atos de natureza civil em nome da fé professada.”<sup>17</sup>

De outra parte deve-se considerar o que diz José Cretella Júnior sobre a equiparação entre liberdade de consciência e liberdade de crença, bem como sobre a equiparação entre liberdade religiosa e liberdade de pensamento. No primeiro caso, o autor afirma que equiparam-se as liberdades por se tratarem de questões internas do ser humano, e no segundo caso entende a liberdade religiosa como sendo uma especialidade da liberdade de pensamento<sup>18</sup>.

Em suma, ao tratar de tema de tamanha complexidade teórica, há que considerar a ponderação do professor Celso Lafer quando aduz que:

Uma primeira dimensão é de ordem filosófico-metodológica, com suas implicações para a convivência coletiva. Nesta dimensão, o espírito laico, que caracteriza a modernidade, é um modo de pensar que confia o destino da esfera

<sup>13</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 248.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 248.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p. 248..

<sup>17</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional brasileiro*, 1998, p. 251.

<sup>18</sup> SORIANO, Aldir Guedes. *Liberdade religiosa no direito Constitucional e internacional*. Op. Cit. p.92

secular dos homens à razão crítica e ao debate, e não aos impulsos da fé e às asserções de verdades reveladas. Isto não significa desconsiderar o valor e a relevância de uma fé autêntica, mas atribui à livre consciência do indivíduo a adesão, ou não, a uma religião. O modo de pensar laico está na raiz do princípio da tolerância, base da liberdade de crença e da liberdade de opinião e de pensamento<sup>19</sup>.

Dessa forma, o autor nos permite fazer uma reflexão sobre o conceito de laicidade e as divergências criadas pelos partícipes de lados contrários no que concerne à fé. Tratar desse tema, em relação ao que aconteceu na sociedade brasileira, na legislação constitucional e infraconstitucional e no estudo do direito constitucional no Brasil, é o que se pretende buscar no próximo tópico.

## 2.2

### A Experiência Constitucional da Laicidade no Brasil

A verificação do tema Estado e religião pressupõe alguns pré-conceitos existentes, em especial de que a concepção histórica é entendida de forma preestabelecida, temporal e delimitada, em sua origem, dentro de um determinado contexto, ou, mais precisamente, “que a liberdade religiosa é um conceito, em sua origem, moderno, ocidental e cristão.”<sup>20</sup>

O jurista e teórico político Hermann Heller enfatiza a necessidade de uma mudança abrupta das estruturas da organização política do Estado, a consciência histórica de que este, como nome e como realidade, é algo, do ponto de vista histórico, absolutamente peculiar e que, nessa sua moderna individualidade, não pode ser trasladado aos tempos passados.<sup>21</sup> Nesse sentido, demonstra o quanto é pertinente e contemporâneo o debate entre os interesses antagônicos presentes na estruturação do soberano e a participação do pensamento religioso.

Diante do posicionamento do poder soberano que desconhece qualquer nova possibilidade de nova autoridade pertencente dentro de seu território, a liberdade religiosa passa a ser uma incógnita, pois a religião acaba por exercer

---

<sup>19</sup> LAFER, Celso. Estado Laico. In: *Direitos Humanos, Democracia e República* – Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 226

<sup>20</sup> LEITE, Fábio Carvalho. *Estado e Religião no Brasil* - a liberdade religiosa na Constituição de 1988. Rio de Janeiro, 2008.

<sup>21</sup> HELLER, Hermann. *Teoria do Estado*. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1968, p. 157.

uma possível autoridade sobre seus seguidores, o que seria de certa forma um poder concorrente frente a esse Estado.

Em contrapartida, o modo de pensar laico teve o seu desdobramento nas concepções da organização do Estado. O Estado laico se predestina a ser diferente do Estado teocrático e do Estado confessional. Na organização estatal teocrática, há uma confusão entre o poder religioso e o poder político, ao passo que, no Estado confessional, pressupõem-se vínculos jurídicos entre o poder político e uma determinada religião.

Em se tratando do Estado brasileiro e da conceituação de laicidade, tem-se a positivação do Estado laico com o Decreto nº 119-A, de 07 de janeiro de 1890, de autoria de Ruy Barbosa<sup>22</sup>, sendo que a situação político-religiosa no Brasil Império pressupunha uma religião oficial, e o referido momento histórico invocava a religião católica, conforme se evidencia no art. 5º da Constituição de 1824<sup>23</sup>.

Desde o Império até a aparição do referido decreto, havia no Brasil uma liberdade de crença, entretanto não se permitia a liberdade de culto em templos, a não ser para a religião oficial, e aqueles que quisessem realizar cultos de outras religiões só podiam fazê-lo no âmbito privado de seus lares. Conforme estampado no diploma legal, no referido decreto, o Brasil deixou de ter a religião católica como sendo a religião oficial e daí se permitiu a separação Estado-Igreja e a aparição expressa do direito à liberdade religiosa.

Nesse momento histórico, o professor Fábio Carvalho Leite assevera que,

“Embora a República tenha trazido consigo a separação entre Estado e religião, a verdade é que a laicidade e a liberdade religiosa têm uma história própria, autônoma, que não necessariamente se relaciona com a trajetória da causa republicana”<sup>24</sup>.

Atualmente, o princípio da laicidade, bem como a liberdade religiosa, está estampado na Constituição Federal. Entretanto, os casos práticos existentes na

---

<sup>22</sup> Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890. Proíbe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providências.

<sup>23</sup> Art. 5. A Religião Catholica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo.

<sup>24</sup> LEITE, Fábio Carvalho. *O laicismo e outros exageros sobre a Primeira República no Brasil*. 2011, p.37.

sociedade brasileira nos permitem ponderar que esses conceitos têm se mostrado frágeis frente às práticas ocorridas, como veremos ao fim deste tópico, bem como no desenvolvimento do capítulo 4 deste trabalho.

Na Constituição Federal de 1988, a liberdade religiosa se apresenta como sendo um direito fundamental, cuja regra não é diferente em outros países que instituíram o regime democrático. O artigo 5º da CF, em seu inciso VI, dispõe sobre a liberdade de crença e de consciência, do livre exercício dos cultos religiosos, da proteção dos locais de cultos e das liturgias religiosas. No mesmo artigo, no inciso VII, há a previsão da assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva e, por fim, no inciso VIII, há a impossibilidade de privação de direitos por motivos de crença religiosa<sup>25</sup>. No que diz respeito à organização do Estado, o mesmo princípio fundamental se expõe no inciso I do artigo 19, que proíbe a subvenção ou o embaraçamento das atividades religiosas por parte do Estado<sup>26</sup>.

Ademais, ao tratar do alistamento obrigatório nas forças armadas, os parágrafos 1º e 2º do artigo 143<sup>27</sup> dispõem sobre a possibilidade do não cumprimento da regra por motivos religiosos. Há ainda, no art. 150, inciso VI<sup>28</sup>, limitações ao poder de tributar do Estado para que este não institua impostos sobre templos de qualquer culto. No campo da educação, o art. 210, parágrafo

<sup>25</sup> Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, art. 5.º incisos VI, VII e VIII:

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

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de seus direitos por motivo de crença ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

<sup>26</sup> Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

<sup>27</sup> Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei.

§ 1º Às Forças Armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar.

§ 2º As mulheres e os eclesiásticos ficam isentos do serviço militar obrigatório em tempo de paz, sujeitos, porém, a outros encargos que a lei lhes atribuir.

<sup>28</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

1º<sup>29</sup>, prevê o ensino religioso no ensino fundamental, além da previsão dos feriados religiosos, conforme o parágrafo 2º do art. 215<sup>30</sup>.

Dentre outras normativas, vale destacar a segurança jurídica para liberdade religiosa em nosso ordenamento, cujo status é de norma constitucional. São as previsões existentes no pacto de San José da Costa Rica<sup>31</sup>, que o Brasil ratificou em setembro de 1992. Ainda há previsão de legislação infraconstitucional, em especial a Lei 4.889, de 09 de dezembro de 1965, que define os crimes de abuso de autoridade quando atenta contra o livre exercício de culto religioso<sup>32</sup>.

No mesmo linear, a Lei 16/2001, de 22 de Junho de 2001, dispõe em seu artigo 1º sobre a liberdade de consciência, de religião e de culto<sup>33</sup>, trazendo em seu bojo o princípio da liberdade religiosa.

De toda sorte, a doutrina constitucional brasileira não predispõe um caminho seguro em relação ao alcance dos direitos pertinentes à liberdade religiosa, por se tratar de um problema em relação à metodologia adotada pelos textos legais, bem como pela falta da sua presença efetiva nos direitos fundamentais.

Dessa maneira específica, quanto à liberdade religiosa, faz-se uma abordagem no campo da doutrina restringida apenas na afirmação e confirmação

---

<sup>29</sup> Art. 210. Serão fixados conteúdos mínimos para o ensino fundamental, de maneira a assegurar formação básica comum e respeito aos valores culturais e artísticos, nacionais e regionais.

§ 1º - O ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental.

<sup>30</sup> Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

§ 2º - A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais.

<sup>31</sup> Artigo 1º - Obrigação de respeitar os direitos:

1. Os Estados parte nesta Convenção comprometem-se a respeitar os direitos e liberdades nela reconhecidos e a garantir seu livre e pleno exercício a toda pessoa que esteja sujeita à sua jurisdição, sem discriminação alguma, por motivo de raça, cor, sexo, idioma, religião, opiniões políticas ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, posição econômica, nascimento ou qualquer outra condição social.

Artigo 12 - Liberdade de consciência e de religião:

1. Toda pessoa tem direito à liberdade de consciência e de religião. Esse direito implica a liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças, bem como a liberdade de professar e divulgar sua religião ou suas crenças, individual ou coletivamente, tanto em público como em privado.

<sup>32</sup> Art. 3º. Constitui abuso de autoridade qualquer atentado:

d) à liberdade de consciência e de crença;

e) ao livre exercício do culto religioso;

<sup>33</sup> Art. 1º. A liberdade de consciência, de religião e de culto é inviolável e garantida a todos em conformidade com a Constituição, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, o direito internacional aplicável e a presente lei.

da liberdade de crença e de culto, assegurando a qualquer dos cidadãos brasileiros o direito de professar qualquer tipo de religião, ou nenhuma. O conceito simplório de que qualquer um pode professar a sua religião, ou nenhuma, não me parece trazer ao cerne da questão os pontos controvertidos em casos que notadamente o tema resulta em conflitos entre este direito, a liberdade religiosa, e outro direito de mesma espécie estabelecido na Constituição Federal.

A despeito da discussão sobre as particularidades que envolvem o tema da liberdade religiosa e sua interpretação no ordenamento constitucional brasileiro, não há o aprofundamento da discussão e sim, simplesmente, a interpretação da norma jurídica como um todo, sendo pacífico o entendimento, divergindo-se apenas com relação à metodologia mais adequada para se interpretar os preceitos constitucionais. Entretanto, os problemas encontrados não podem ser ponderados a partir da simples argumentação dos métodos jurídicos conservadores que ajudam o intérprete na função de descobrir não apenas o que estabelece a norma, mas, de outra forma, uma resolução, conforme preestabelecida pelo ideário do legislador constituinte. Conforme afirmado por Paulo Bonavides, “os direitos fundamentais, em rigor, não se interpretam; concretizam-se”<sup>34</sup>.

Os conceitos trazidos ao longo do tempo entre a laicidade e a liberdade religiosa, embora tragam as discussões e conflitos que se apresentam até os dias atuais, têm se pontuado pela doutrina com muita ponderação e ternura, o que o tema não necessita por sua natureza conflitante no campo teórico e prático. Basta, para tanto, ver alguns exemplos dessas posições que são tomadas sobre o tema na história recente do país, como a doutrina pertinente à existência de símbolos religiosos em espaços públicos, a presença do ensino religioso na educação brasileira, bem como os direitos dos pacientes Testemunhas de Jeová à recusa de transfusão de sangue.

Em síntese, trazer esses pontos que conflitam com o tema da liberdade religiosa nos faz ampliar o entendimento do que de fato está por trás da legislação brasileira e a prática no campo doutrinário e judicial sobre a percepção de laicidade em nosso Estado.

---

<sup>34</sup>BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 545.

Em sua tese de doutorado, o professor Fábio Carvalho Leite desenvolve com precisão cirúrgica as situações pertinentes à presença de símbolos religiosos em espaços públicos, destacando a pobreza do debate sobre o tema no Brasil, diante das discussões apresentadas na Suprema Corte Norte Americana:

Todos estes pontos que visam diferenciar os casos que, de alguma forma, se enquadram no tópico “símbolos religiosos em espaço público” são, em regra, ignorados no Brasil, onde o debate, quando existente, tem, como diria Nelson Rodrigues, “a profundidade de um pires” e passa longe da complexidade do tema. Esta ausência de debates e reflexões (que marca a realidade brasileira) não permite, parafraseando o *Justice* Breyer, “demarcar o permissível do que não é permissível” (*Van Orden*) no que tange a esta questão.<sup>35</sup>

Para corroborar o entendimento preconizado pelo referido professor, o julgado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, no mandado de segurança nº 13.405-0, demonstra o quão profundo é o debate sobre o tema:

Autoridade coatora – Presidente da Assembleia Legislativa do Estado – Retirada de crucifixo da sala da Presidência da Assembleia, sem aquiescência dos deputados – Alegação de violação ao disposto no art. 5º, inciso VI, da Constituição da República – Inadmissibilidade – Hipótese em que a atitude do Presidente da Assembleia é inócua para violentar a garantia constitucional, eis que a aludida sala não é local de culto religioso – carência decretada – Não ficou demonstrada que a presença ou não de crucifixo na parede seja condição para o exercício do mandato dos deputados ou restrição de qualquer prerrogativa. Ademais, a colocação de enfeite, quadro, e outros objetos nas paredes é atribuição da Mesa da Assembleia (artigo 14, inciso II, Regulamento Interno), ou seja, de âmbito estritamente administrativo, não ensejando violência à garantia constitucional do artigo 5º, inciso VI, da Constituição da República. (Relator: Rebouças de Carvalho, SP, (02.10.91)

Tratar como meramente artigo de enfeite o uso de crucifixo religioso em repartição pública sugere que realmente o tema não tem sido posto à prova com a envergadura necessária para o esclarecimento de toda a temática envolvida no caso presente. Fábio Carvalho Leite pondera que, no caso,

Deve-se compreender que a presença de símbolos religiosos em locais públicos sugere, em princípio e objetivamente, uma aproximação entre Estado e determinada religião, ou seja, entre a coisa pública e uma crença compartilhada por um grupo específico de cidadãos (seja este majoritário ou minoritário). Até aí não é possível ainda um juízo acerca da legitimidade da situação. No entanto, trata-se de um quadro já discriminatório, cuja legitimidade dependerá de alguns aspectos que assegurem a sua razoabilidade, afastando qualquer ideia de privilégio e desigualdade que caracterizam as discriminações odiosas e arbitrárias repudiadas pela ordem constitucional.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> LEITE, Fábio Carvalho. *Estado e Religião no Brasil - a liberdade religiosa na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Tese de Doutorado em Direito Constitucional e Teoria do Estado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. pg. 365.

<sup>36</sup> LEITE. pg. 371 e 372.

Nem mais nem menos polêmico do que o caso dos símbolos religiosos na esfera pública é o regramento sobre o ensino religioso na educação brasileira, em especial no ensino fundamental da escolarização básica. Para dialogar sobre o tema, tem-se como exemplo a ADI 4439, cuja decisão ainda não foi proferida. Essa ADI verifica a inconstitucionalidade ou não do dispositivo legal da Lei 9.394/96 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação, quando trata em seu artigo 33 do ensino religioso na educação brasileira<sup>37</sup>. Em suma, conforme disposto no site do STF<sup>38</sup>, na íntegra:

Com o objetivo de dar a interpretação conforme a Constituição Federal sobre o ensino religioso nas escolas públicas, a Procuradoria-Geral da República (PGR) propôs no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4439, com pedido liminar. O ensino religioso está previsto no artigo 33, parágrafos 1º e 2º, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LBD - Lei nº 9.394/96), e no artigo 11 do anexo do Decreto nº 7.107/2010. A procuradora-geral em exercício, Deborah Duprat, argumenta na ADI que a Constituição Federal (CF) estabelece o princípio de laicidade do Estado e a previsão de oferta de ensino religioso, de matrícula facultativa, pelas escolas públicas de ensino fundamental, no horário normal de aula. Desse modo, ela afirma que “em face da unicidade da Constituição, não é viável a adoção de uma perspectiva que, em nome da laicidade do Estado, negue qualquer possibilidade de ensino de religião nas escolas públicas”. Pela relevância, complexidade e natureza interdisciplinar do tema, a procuradora-geral requer, de acordo com o artigo 9º, parágrafo 1º da Lei nº 9.868/99, a realização de audiência pública no Supremo. A tese defendida pela PGR é a de que a compatibilização do ensino religioso nas escolas públicas e o estado laico corresponde à oferta de um conteúdo programático em que ocorra a exposição das doutrinas, das práticas, da história e de dimensões sociais das diferentes religiões, incluindo as posições não religiosas, “sem qualquer tomada de partido por parte dos educadores”. Para Duprat, esse modelo de ensino protegeria “o Estado de influências provenientes do campo religioso, impedindo todo tipo de confusão entre o poder secular e democrático, de que estão investidas as autoridades públicas, e qualquer confissão religiosa”. A procuradora-geral argumenta que a laicidade do Estado brasileiro impõe a neutralidade em relação às distintas opções religiosas presentes na sociedade, de modo a vedar o favorecimento ou embaraço de qualquer crença ou grupo de crenças. Deborah Duprat sustenta, ainda, que o princípio do estado laico está relacionado aos princípios constitucionais da igualdade e da liberdade de religião. Ao expor que “há fortes razões para se velar atentamente pelo respeito ao princípio da laicidade estatal no ensino público fundamental”, a procuradora-

<sup>37</sup> Art.33 - O ensino religioso, de matrícula facultativa, é parte integrante da formação básica do cidadão e constitui disciplina de horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, assegurado o respeito à diversidade cultural religiosa do Brasil, vedadas quaisquer formas de proselitismo.

§ 1º - Os sistemas de ensinos regulamentarão os procedimentos para definição dos conteúdos do ensino religioso e estabelecerão as normas para a habilitação e admissão dos professores.

§ 2º - Os sistemas de ensino ouvirão entidade civil, constituída pelas diferentes denominações religiosas, para a definição dos conteúdos do ensino religioso.

<sup>38</sup> [Http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=157373](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=157373), acessado em 10 de fevereiro de 2014.

geral defende que uma das finalidades essenciais do ensino público, previsto no artigo 205 da CF, é a formação de pessoas autônomas, com capacidade de reflexão crítica.

No pedido liminar, a procuradora-geral pede a suspensão da eficácia de qualquer interpretação do dispositivo questionado da LDB que autorize a prática do ensino religioso em escolas públicas que se pautem pelo modelo não confessional, bem como se permita a admissão de professores da disciplina como representantes de quaisquer confissões religiosas. Requer, também, a suspensão da eficácia do Decreto nº 7.107/2010 que autorize a prática do ensino religioso em escolas públicas que não se pautem pelo modelo não confessional. No mérito, Deborah Duprat requer a interpretação conforme a Constituição do artigo 33, parágrafos 1º e 2º da LDB, para assentar que o ensino religioso em escolas públicas deve ser de natureza não confessional.

A esfera legislativa é o campo mais apropriado para o debate político-social a que o tema nos remete, conforme preceituado pelo professor Fábio de Carvalho Leite:

O texto finalmente aprovado (lei 9.475 de 22 de julho de 1997), fruto de um substitutivo aos três projetos apresentados pelo deputado Padre Roque Zimmermann, seguiu um caminho peculiar, dentre tantos oferecidos pelo dispositivo constitucional (como visto anteriormente). Na definição do ensino religioso, suprimiu a referência às modalidades confessional e interconfessional. Em seu lugar afirmou que esta disciplina, embora facultativa ao aluno, “é parte integrante da formação básica do cidadão e constitui disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, assegurado o respeito à diversidade cultural religiosa do Brasil, vedadas quaisquer formas de proselitismo”<sup>39</sup>.

Assim, o professor ainda continua lecionando:

No entanto, se, por um lado, o dispositivo assegurou, em seu *caput*, o respeito à diversidade cultural religiosa do país, o que poderia sugerir um ensino confessional, por outro, determinou no parágrafo primeiro que a competência para regulamentar os procedimentos para a definição dos conteúdos do ensino religioso e estabelecer as normas para a habilitação e admissão dos professores caberia aos sistemas de ensino, que, de acordo com o parágrafo segundo do dispositivo em questão, deveriam, para a definição dos conteúdos da disciplina, ouvir “entidade civil, constituída por diferentes denominações religiosas”<sup>40</sup>.

Ao meu ver, o ensino religioso na educação brasileira deve ser pautado por um viés histórico das tradições religiosas, e não o ensino de uma ou outra doutrina religiosa. Para que se possa dar o conhecimento do tema religião, não se faz necessário que se invoque qualquer entidade religiosa, seja ela majoritária ou minoritária. Isso ficaria a cargo do entendimento particular de cada família.

---

<sup>39</sup>LEITE p. 328.

<sup>40</sup>LEITE p. 328 e 329.

Notadamente, o que não podemos deixar de destacar é a posição influenciadora da religião nas normativas brasileiras, em especial da Igreja Católica, quando da movimentação política que buscou para reforçar todos os seus interesses em um documento que fizesse com que seus desejos fossem resguardados. Dentro desse esforço, o que pôde ser verificado foi a postulação de um acordo celebrado entre a Santa Sé e o Estado brasileiro, com intuito de garantir seus princípios e fundamentos em uma sociedade que, deveras, não apresentava uma formalidade junto ao catolicismo, religião essa que até já figurou como sendo a oficial do Brasil.

Para que se possa destacar tal imposição religiosa, fora designada a propositura desse tratado que pudesse celebrar as intenções da referida igreja, cuja materialização se deu em 2009, com as seguintes premissas básicas, em especial em relação ao tema que se pretende neste trabalho:

Trata o artigo 3º do referido tratado:

A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiásticas que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras, tais como Conferência Episcopal, Províncias Eclesiásticas, Arquidioceses, Dioceses, Prelazias Territoriais ou Pessoais, Vicariatos e Prefeituras Apostólicas, Administrações Apostólicas, Administrações Apostólicas Pessoais, Missões *Sui Iuris*, Ordinariado Militar e Ordinariados para os Fiéis de Outros Ritos, Paróquias, Institutos de Vida Consagrada e Sociedades de Vida Apostólica.

No parágrafo primeiro, o tratado define que a Igreja Católica pode livremente criar, modificar ou extinguir todas as Instituições Eclesiásticas mencionadas no *caput* do referido artigo e, em seguida, no parágrafo segundo, pontua que a personalidade jurídica das Instituições Eclesiásticas será reconhecida pela República Federativa do Brasil mediante a inscrição no respectivo registro do ato de criação, nos termos da legislação brasileira, vedado ao Poder Público negar-lhes reconhecimento ou registro do ato de criação, devendo também serem averbadas todas as alterações por que passar o ato.

No artigo 5º, subscreve-se que as pessoas jurídicas eclesásticas, reconhecidas nos termos do artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro,

desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira.

Por fim, no artigo 15, define que às pessoas jurídicas eclesiais, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira, e no seu parágrafo 1º define que, para fins tributários, as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e/ou isenção.

Ao se referir ao tratado, o professor Fábio Carvalho Leite dispõe que

Sobre o conteúdo do Acordo firmado com a Santa Sé, em que pesem às dúvidas e incertezas – ou talvez justamente me aproveitando delas –, permito-me apenas fazer observações sobre dois artigos. O art. 11, §1º, dispõe que “o ensino religioso, católico e de outras confissões religiosas, de matrícula facultativa, constitui disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, assegurado o respeito à diversidade cultural religiosa do Brasil, em conformidade com a Constituição e as outras leis vigentes, sem qualquer forma de discriminação”. Não há dúvidas, até pela natureza do documento, de que o dispositivo refere-se ao ensino religioso de caráter confessional, o que pode suscitar polêmicas entre os que defendem que tal modalidade de ensino religioso contraria a Constituição. Não me incluo entre estes. Todavia, pelas razões que expus no livro, entendo que a discricionariedade conferida pela Constituição ao legislador para definir o caráter do ensino religioso (e, como visto, esta escolha foi delegada aos estados) está condicionada à observância de outros dispositivos constitucionais. Insisto, portanto, que a opção pelo ensino religioso confessional não pode implicar um envolvimento entre a Administração Pública e as autoridades religiosas, cabendo a estas livremente designar os docentes (ou mesmo afastá-los) sem qualquer ingerência por parte do Estado, mas, por outro lado, sem qualquer ônus para os cofres públicos no custeio deste ensino<sup>41</sup>.

E, por fim, o professor assevera que

Outro ponto que merece destaque refere-se ao art. 7º, que dispõe que “a República Federativa do Brasil assegura, nos termos do seu ordenamento jurídico, as medidas necessárias para garantir a proteção dos lugares de culto da Igreja Católica e de suas liturgias, símbolos, imagens e objetos culturais, contra toda forma de violação, desrespeito e uso ilegítimo”. Em uma leitura superficial, este dispositivo – aliás, reproduzido no projeto da Lei Geral das Religiões – não deveria causar estranheza. O respeito às religiões é mais do que bem-vindo: é necessário. A preocupação refere-se à interpretação que pode ser feita dos termos *violação*, *desrespeito* e *uso ilegítimo* de símbolos, liturgias, imagens e objetos

---

<sup>41</sup> *Post Scriptum*: Da tese ao livro: notícias sobre Estado e religião no Brasil. p. 4.

cultuais. A depender da interpretação conferida a estes termos e, por fim, a este dispositivo, é possível que ocorram sérias violações à liberdade de expressão<sup>42</sup>.

Sem dúvida nenhuma, os pontos elencados pelo professor são de grande envergadura frente ao que a história já tem mostrado em relação ao ensino religioso, pois notadamente deve-se prever uma separação da administração pública com a referida matéria educacional. No outro caso, destaca-se também a possibilidade que se abre na qualidade de interpretação dos termos violação, desrespeito e uso ilegítimo de símbolos, liturgias, imagens e objetos cultuais, sob pena de se restringir a atuação da liberdade de expressão em determinadas ocasiões.

A ratificação da garantia da imunidade tributária da igreja, entretanto, não foi objeto da análise do referido professor, o que de toda sorte não refletiu nenhuma grande mudança já presente na legislação brasileira, mas em que pese a simbologia do referido tratado, discutir o tema da imunidade tributária nos faz pensar o que seria o núcleo central de interesse do pontífice e da igreja em requerer a ratificação do instituto tributário.

Diante dos bastidores da aprovação do tratado, haveria alguma pretensão do legislador brasileiro em realizar mudança na temática legislativa ou simplesmente uma confirmação dos interesses sobre a não tributação de qualquer forma para com a entidade religiosa. Perguntas e respostas que, no campo da objetividade, me parecem difíceis de serem encontradas.

Outro ponto tênue da doutrina e da jurisprudência brasileiras é a tratativa da negação da transfusão de sangue dos adeptos da matriz religiosa Testemunhas de Jeová e sua amplitude de atuação no campo da medicina. Ao invocar o princípio da autonomia, o paciente Testemunha de Jeová<sup>43</sup> enfoca na liberdade religiosa seus posicionamentos doutrinários acerca da atuação de sua própria vida, colidindo frontalmente com outros princípios basilares consagrados na constituição brasileira, como, por exemplo, a dignidade da pessoa humana e a liberdade religiosa.

---

<sup>42</sup> Idem p.5

<sup>43</sup> A partir deste momento vou utilizar neste trabalho o termo TJ para me referir ao seguidor da religião Testemunha de Jeová meramente por questões didáticas e para que o termo não se torne repetitivo.

Os seguidores dessa religião recebem o ensinamento religioso na crença de que, ao receber uma transfusão, o indivíduo pode sofrer uma condenação eterna, conforme sua interpretação dos textos bíblicos, elencado nos seguintes trechos:

“Somente a carne com sua alma – seu sangue – não deveis comer.”

“Não deveis tomar o sangue de carne alguma, pois a vida de toda a carne é o seu sangue. Qualquer pessoa que tomar dele será cortada. Tens de derramar seu sangue e cobri-lo com pó.”<sup>44</sup>

Diante desses entendimentos, a negativa da transfusão de sangue passa a ser de caráter irrefutável e cria barreiras religiosas na eminência de tratamento médico.

Em especial para análise da citada previsão religiosa em relação à não atuação do profissional da medicina na realização do procedimento para a transfusão de sangue em paciente seguidor da religião citada, necessário se faz o entendimento básico dos princípios da bioética que irão fundamentar a conduta da relação médico/paciente. Vale ressaltar que, mesmo não sendo minha intenção aprofundar no assunto, tais princípios são destacados amplamente na doutrina estabelecida por Tom L. Beauchamp e James F. Childress, na obra literária “Princípios de Ética Biomédica”, que estabelece, primeiramente, o respeito à autonomia e conceitua em sua síntese que “envolve ação respeitosa e não meramente uma atitude respeitosa”<sup>45</sup> para que se tenha a efetivação da autonomia do indivíduo.

No mesmo sentido, para os autores, o conceito de autonomia da pessoa está amplamente ligado ao conceito de capacidade, esta entendida como possibilidade de alguém realizar alguma tarefa, que não está compreendida desde o nascimento, e sim adquirida ao longo de uma vida, com seus enfrentamentos de cunho social, cultural, pessoal e biológico, e que acaba por resultar na garantia de sua capacidade intelectual e na obtenção de suas vontades.

Entender a autonomia resulta em compreender que os indivíduos são dotados de capacidade de intelecto para tomarem suas atitudes de acordo com a sua própria visão de mundo, o que de fato exprime sua autodeterminação de objetivos.

---

<sup>44</sup> [http://www.jw.org/pt/ensinos-biblicos/perguntas/biblia-transfusoes-de-sangue/Livro Gênesis 9:3, 4.](http://www.jw.org/pt/ensinos-biblicos/perguntas/biblia-transfusoes-de-sangue/Livro_G%C3%AAnesis_9:3,4)

<sup>45</sup> Beauchamp; Childress 2009.

A indagação que se segue é o conceito de justo para a definição do princípio da justiça, pois os conflitos e os posicionamentos contrários são da natureza da própria raça humana, em especial na relação médico/paciente, o que nos permite analisar os modelos de pensamentos muitas vezes contraditórios, que trazem para a bioética o estabelecimento de discussões que geram graves entraves no campo do pensamento da autonomia das vontades.

No campo jurisprudencial brasileiro, o tema tem sido tratado sob a perspectiva da manutenção da vida em detrimento da garantia da liberdade religiosa, e exemplo disso pode ser observado na posição refletida no disposto da decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que reúne argumentos que sustentam esta posição em relação à autonomia do paciente Testemunha de Jeová em relação ao que se define como justo para sua própria vida:

Cautelar. Transfusão de sangue. Testemunhas de Jeová. Não cabe ao Poder Judiciário, no sistema jurídico brasileiro, autorizar altas hospitalares e autorizar ou ordenar tratamentos médico-cirúrgicos e/ou hospitalares, salvo casos excepcionalíssimos e salvo quando envolvidos os interesses de menores. Se iminente o perigo de vida, é direito e dever do médico empregar todos os tratamentos, inclusive cirúrgicos, para salvar o paciente, mesmo contra a vontade deste, de seus familiares e de quem quer que seja, ainda que a oposição seja ditada por motivos religiosos. Importa ao médico e ao hospital é demonstrar que utilizaram a ciência e a técnica apoiada em séria literatura médica, mesmo que haja divergências quanto ao melhor tratamento. O judiciário não serve para diminuir os riscos da profissão médica ou da atividade hospitalar. Se a transfusão de sangue for tida como imprescindível, conforme sólida literatura médico-científica (não importando naturais divergências), deve ser concretizada, se para salvar a vida do paciente, mesmo contra a vontade das Testemunhas de Jeová, mas desde que haja urgência e perigo iminente de vida (art. 146, §3º, inc. I, do CP). Caso concreto em que não se verifica tal urgência. O direito à vida antecede o direito à liberdade, aqui incluída a liberdade de religião; é falácia argumentar com os que morrem pela liberdade, pois aí se trata de contexto fático totalmente diverso. Não consta que morto possa ser livre ou lutar pela sua liberdade. Há princípios gerais de ética e de direito, que aliás norteiam a Carta das Nações Unidas, que precisam se sobrepor às especificidades culturais e religiosas; sob pena de se homologarem as maiores brutalidades; entre eles estão os princípios que resguardam os direitos fundamentais relacionados com a vida e a dignidade humanas. Religiões devem preservar a vida e não exterminá-la. (Ap. Cív. 595.000.373, julgada pela 6ª Câm. Civ. do TJRS, Rel. Des. Sérgio Gischkow Pereira, em 28.03.1995, publicado na RJTJRS 171, p. 384 *et seq.*)<sup>46</sup>.

Diante da decisão tomada pelo tribunal rio-grandense-do-sul, espelha-se nela a maioria da corte judicial brasileira que enfrenta o tema, não obstante o

---

<sup>46</sup> Decisão citada por RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. Op. Cit., pp. 114-115.

diagnóstico de quem de fato é esse paciente que necessita ou não do amparo do poder judiciário para a expressão de sua vontade enquanto seguidor de uma determinada crença religiosa. Expressar a liberdade de crença, conforme já visto anteriormente, é expressar a liberdade de pensamento, o que acaba por não acontecer em nossa sociedade atualmente, diferentemente de países como Canadá, Austrália, Alemanha, entre outros, que respeitam a individualidade religiosa da pessoa maior, capaz e com esclarecimento sobre o tema.

Nesse entendimento está configurada realmente a necessidade de um enfrentamento do tema religioso na sociedade brasileira, pois denota-se uma supremacia do princípio garantidor da vida, que se encontra em face igualitária ao princípio da autonomia das vontades, e diferentemente dos entendimentos, *prima facie*, religiosos acerca de suas doutrinas.

Pinçados, os exemplos trazidos ao longo deste tópico possuem natureza divergente nas esferas sociais, doutrinárias e jurídicas, pois refletem as posições fundadas no princípio constitucional da liberdade religiosa e a presença da laicidade no Estado brasileiro. Diante dessa promulgação de Estado laico, cujo ideal é o pressuposto de admissibilidade de existência de todas as formas de religião, as condições perpassadas em tempos atuais nos demonstram situações que, de qualquer modo, podem vir a servir de mecanismos onipresentes de justificação de um modelo religioso dominador que detinha, ou ainda detém, influências políticas, jurídicas, sociais e econômicas em nossa sociedade. Portanto necessariamente precisamos de um aprofundamento no estudo ou reestudo frente às condições atuais vividas pela nossa sociedade e seus verdadeiros anseios religiosos.

Com toda esta discussão apresentada e dada a dificuldade de harmonia de conceitos, o presente estudo passa a expor o que é o objeto central do trabalho, a imunidade tributária aos templos de qualquer culto.

## **3** **Imunidade Tributária**

### **3.1** **Sistema Tributário Brasileiro**

O sistema tributário brasileiro consiste em um conjunto ordenado de elementos, segundo uma perspectiva unitária. Não obstante, esses elementos estejam agrupados em torno de princípios comuns, os mesmos adquirem individualidade em sua forma de atuação normativa. Muitas são as normas constitucionais do sistema tributário, embora a competência tributária decorra da adoção do federalismo e, com isso, as normas de competência convivem em uma harmonia dentro de um sistema integrado. Essas competências já nascem delineadas, circunscritas e delimitadas no próprio texto constitucional. Nesse tocante, são competentes em matéria tributária no Brasil a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Ademais, o princípio republicano nos leva, de imediato, ao princípio da tripartição dos poderes presente na organização do Estado brasileiro: Legislativo, Executivo e Judiciário. Em matéria tributária, por princípio e ressalvadas as exceções constitucionalmente previstas, ao Legislativo cabe a criação e a majoração dos tributos, ao Executivo cabe a administração dos mesmos, ficando imbuído ao poder Judiciário a judicialização da matéria de Direito Tributário.

Refazendo um breve histórico do sistema tributário nacional, tem-se identificado que, desde a Independência até a década de 30, a arrecadação tributária consistia, quase em sua totalidade, em renda oriunda das barreiras alfandegárias bem como de impostos de importação. Paulatinamente, o Estado brasileiro inclinou-se para a cobrança de tributos internos, como, por exemplo, os impostos sobre vendas e consignações, cujas competências eram estaduais, sendo de competência dos municípios os impostos sobre indústrias e profissões e o imposto predial.

Com o advento da Constituição de 1946, houve criação de novos impostos e um sistema de transferências destinado a elevar a renda dos municípios, cujo preceito se caracterizou pela necessidade de existência da autonomia dos entes

federativos. Após 1946, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 disciplinou o sistema tributário nacional, buscando melhor regramento sobre as atividades que eram tributadas e, com isso, estabeleceu no campo tributário que o imposto de consumo fosse substituído pelo imposto sobre produtos industrializados e, ainda, que o imposto sobre o selo fosse substituído pelo imposto sobre operações financeiras, entre outras mudanças que se tornaram necessárias frente à realidade do desenvolvimento vivido no Brasil naquela época.

Enfim, em 1966, em decorrência da reforma tributária iniciada com a emenda de 1965, que disciplinou o Sistema Tributário Nacional, a lei 5.172/66 instituiu, conforme conhecemos até os dias atuais, a codificação da matéria tributária no Brasil através do Código Tributário Nacional, cujos estudos e discussões datavam desde a década de 1950. A necessidade de modernização da legislação tributária sempre foi o norte dessas discussões e, em especial, a vinculação legal dos entes estaduais e municipais com a legislação nacional, a fim de possibilitar uma autonomia e proporcionar o aumento na arrecadação tributária dos estados e municípios brasileiros.

Deixando em apartado a competência do referido código e tomando como base a atualidade, o conteúdo previsto no sistema tributário nacional, bem como o de finanças públicas, possui um título em separado da Constituição Federal de 1988, no qual figuram os artigos 145 a 162, que dispõem sobre o sistema tributário nacional, e os artigos 163 a 169, reservados ao conteúdo das finanças. Todo esse regramento está instituído dentro do título VI da referida CF.

A disposição da matéria na CF que trata da temática da tributação e do orçamento estabelece a seguinte forma: em seu capítulo I, define o sistema tributário nacional, cuja seção I estampa os princípios gerais do direito tributário, dispondo, por exemplo, quais são as modalidades de tributos existentes, suas características, quais serão os destinatários dos referidos tributos e quais leis são adequadas para criação dos mesmos.

Seguindo o texto constitucional, as limitações ao poder de tributar em seus vários aspectos, material, pessoal, aparecem no bojo da seção II do diploma, trazendo consigo a importância derivativa do tema, que irei ainda tratar detalhadamente no decorrer deste trabalho.

Por fim, as seções seguintes de matéria tributária constitucional trazem a regulação da competência tributária especificamente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Tratam também, em especial da última seção da Carta Magna, que pressupõe a forma de repartição dos tributos e a forma de arrecadação entre entes da Federação.

Para conceituar a competência de tributar, busca-se nas palavras do jurista Ives Gandra da Silva Martins o modelo utilizado pelo ordenamento legal brasileiro, e, para tanto, o referido autor cita os ensinamentos trazidos pelo professor Dalmo Abreu Dallari, ao estabelecer que

somente ao Estado Federal, tendo como sua base jurídica a CF, incube-se a soberania e que aos entes federativos deve-se atribuir sua própria renda, como requisito indispensável para a efetividade da autonomia política destes entes federados<sup>47</sup>.

Com esta teoria, o autor afirma que

as pessoas jurídicas de direito público que formam a federação recebem da Constituição não mais o poder, inerente à soberania do Estado Federal, mas, tão somente, a competência para buscar por meio das fontes nela previstas<sup>48</sup>.

Finalmente, o autor ainda estabelece a imposição obrigacional, enfatizando que

a competência tributária, ou seja, a faculdade atribuída a cada um dos entes políticos de instituir tributos e arrecadá-los, exercitando suas capacidades, esses o farão de forma coativa, por haver uma relação *ex lege* à qual também se submeterão<sup>49</sup>.

Como regulador desse sistema tributário nacional, o Direito Tributário brasileiro visa estabelecer as normas da arrecadação de tributos, as obrigações dos contribuintes, a organização, as atribuições e o funcionamento dos órgãos de fiscalização, sendo regido pelas normas e preceitos presentes na Constituição Federal, código tributário nacional, estadual, municipal, cujos princípios fundamentais fazem parte integrante da regra do sistema tributário nacional e instituído basicamente pela capacidade contributiva, redistribuição de riquezas, legalidade, tipicidade, igualdade, desigualdade seletiva, anterioridade, irretroatividade e liberdade de trânsito.

Passando a definir, de forma não exaustiva, cada um desses princípios norteadores do sistema tributário, temos que: a capacidade contributiva visa evitar

---

<sup>47</sup>DALLARI apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, Belém: CESUP, 1995, p. 244.

<sup>48</sup> *Ibid.*

<sup>49</sup> *Ibid.*

a tributação pesada sobre o contribuinte, para que a imposição da obrigação tributária não se transforme em confisco; a redistribuição de riquezas refere-se basicamente à necessidade de existência, por força desse princípio, à progressividade dos tributos e às condições especiais de natureza social; a legalidade determina que nenhum tributo pode ser criado ou aumentado sem que haja preceito legal, ou seja, procedimento legislativo para salvaguardar os direitos dos contribuintes. A própria legislação já destaca a posição da legalidade relativa quanto à incidência de aumento ou a diminuição de alguns impostos. Um exemplo é o IPI, cujo fundamento se perfaz para determinadas situações encontradas no domínio da economia, não sendo interesse do presente estudo identificar as considerações sobre tais posicionamentos legais.

A tipicidade remete à noção de tipo, fato, situações jurídicas, refere-se à conformação do tipo tributário, por inteiro, na norma. O atendimento ao princípio da tipicidade exige que a lei não apenas institua tributos, mas indique, detalhadamente, as hipóteses de incidências, os sujeitos ativos, os sujeitos passivos, as bases de cálculo e as alíquotas; a igualdade, por sua vez, define a obrigação do tratamento isonômico dos iguais. O respeito ao princípio da igualdade, em tema da ação tributária, assegura ao titular de direito já violado, ou em vias de vir a ser violado por tratamento desigual da norma, ingressar em juízo a fim de obter a proteção jurídica, ou seja, a igualdade de tratamento.

A desigualdade seletiva resguarda o tratamento impositivo desigual na medida das desigualdades, pois não existe uma igualdade entre todos os contribuintes, somos iguais na igualdade e desiguais na medida de nossas desigualdades; a anterioridade representa uma segurança jurídica e determina que nenhum tributo possa ser criado ou aumentado sem que a lei que o criou ou aumentou esteja em vigor antes do exercício financeiro, que corresponde ao ano civil. Da mesma maneira que o princípio da legalidade, a anterioridade prevê a restrição de exceção na incidência do IPI, II, IE, IOF e aos impostos extraordinários por motivo de guerra.

Falando especificamente dos princípios relacionados com a segurança jurídica do contribuinte, o princípio da irretroatividade garante que a lei nova não possa atingir os fatos geradores já ocorridos, só podendo atingir fatos geradores futuros da obrigação tributária. Por fim, a liberdade de trânsito dispõe,

sucintamente, que ninguém pode ser impedido de ir e vir em detrimento do não pagamento de qualquer tributo, ou seja, a liberdade do contribuinte não pode ser afetada pela sua inadimplência tributária.

Os dispositivos legais que compreendem os princípios acima elencados como normas delimitadoras da atuação deste Estado arrecadador são postulados nos seguintes diplomas legais: inciso II do art. 5.º e inciso I do art. 150, ambos da CF/88, além de previsão no art. 97 do CTN (Código Tributário Nacional).

O princípio da igualdade consta no caput do art. 5º e no inciso II do art. 150 da CF/88, vedando o tratamento desigual entre pessoas e contribuintes que se encontrem em igualdade perante a lei. No mesmo sentido, o princípio da capacidade contributiva estampado na carta maior, em seu parágrafo 1º do art. 145, institui a busca pela possibilidade da capacidade econômica de cada contribuinte frente à situação economicamente estabelecida.

O princípio da irretroatividade encontra-se elencado na alínea “a” do inciso III do art. 150 da CF, tratando do impedimento legal frente à cobrança de tributos em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Nessa mesma posição de segurança jurídica do contribuinte, o princípio da anterioridade, cuja base legal está estampada na alínea “b” do inciso III do art. 150 da CF, dispõe sobre a impossibilidade de um tributo ser criado ou majorado dentro de um mesmo exercício financeiro.

Outro princípio postulado no art. 150 da CF é o previsto no inciso IV, quando da vedação ao confisco, definindo a proibição de excesso no exercício da tributação, pois decorre da garantia do direito à propriedade do contribuinte. Entretanto, o que não se define é inexistência de critérios para se estabelecer o conceito de confisco. Por fim, a previsão existente no inciso V do art. 150 da CF define o princípio da liberdade de tráfego, limitando a imposição do Estado frente à liberdade do contribuinte.

Em decorrência da análise dos princípios básicos do direito tributário brasileiro, mister se faz definir o organograma de competência dos entes federativos. Na Constituição Federal, estabeleceu-se a discriminação de rendas, partilhando os tributos entre os quatro níveis da federação. Assim, os impostos de competência exclusiva da União, conforme previsto no art. 153 da CF, são:

Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; Imposto de exportação; Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e com títulos e valores mobiliários (IOF); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); e Imposto sobre Grandes Fortunas.

Impostos de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, conforme disposto no Art. 155 da CF, são: Imposto sobre transmissão “*causa mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos; Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS); e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Finalmente, os impostos de competência exclusiva dos Municípios, conforme disposto no Artigo.156 da CF, são: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto de Transmissão “*inter vivos*” (ITBI); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN); tais impostos são definidos em lei complementar.

Sem maiores aprofundamentos que o tema merece, vemos que a competência em matéria tributária está prevista na Constituição Federal, e cada um dos entes federados sofre o regime e as consequências impostas pela imunidade tributária constitucional, pois, além dessa competência tributária, a CF também prevê a limitação ao poder de tributar dos entes federativos, com destaque para a previsão da regra imunizante constitucional estabelecida no inciso VI do Art. 150.

### 3.2

#### **Conceito de Imunidade tributária, Previsão Constitucional e os Entes Beneficiados.**

Em se tratando do surgimento da palavra “imunidade”, a doutrina tem remetido ao conceito no período histórico do Império Romano, no qual o termo *immunitas*, do latim, já havia se posicionado. A palavra tem como conceito a negação da obrigação ou encargo, ou seja, expediente pelo qual se liberavam certas pessoas de camadas socialmente mais nobres das obrigações de pagamento

de determinados tributos exigidos na sustentabilidade do Estado para com seus fins, o que conceitualmente conhecemos na legislação constitucional tributária brasileira como sendo de fato a isenção tributária<sup>50</sup>.

Posteriormente, o Estado absolutista consagrava ao monarca a prerrogativa de conceder benefícios a algumas classes em razão de seus próprios interesses. Como exemplo, cita-se a França absolutista do século XVIII, onde se tributava apenas o Terceiro Estado – a burguesia, o proletariado e os camponeses –, enquanto a nobreza e o clero, representantes do Primeiro e do Segundo Estado, respectivamente, detinham tratamentos benéficos concebidos pelo monarca, e, de algum modo, essas classes sociais não eram tributadas conforme estabeleciam as normas gerais para todos os demais membros da sociedade.

Para estabelecer o pensamento crítico sobre esse período no qual a Igreja e o Estado estavam intrinsecamente ligados através da lógica de poder no Estado Nacional Absolutista, cujos objetivos se passavam por privilégios inerentes aos nobres e à igreja por suas influências frente ao poder do Rei absolutista, é necessário desenvolvermos o pensamento sobre as realidades perpetuadas e vividas em sociedades contemporâneas, em especial o modelo no qual se enquadra a realidade brasileira diante de suas classes de dominantes.

Tendo a sociedade brasileira como contexto, o tempo nos remete à separação entre a Colônia e o Império Português, quando havia naquela época cobrança exorbitante de impostos sobre a colônia brasileira por parte de Portugal, em um momento em que já se notava a existência de um livre comércio mundial, entretanto desconsiderado pelos portugueses que ainda tratavam o Brasil como sendo sua propriedade.

A necessidade de rompimento com essa tributação imposta é tida como a origem da imunidade tributária no Brasil, pois, com a Proclamação da República, o texto constitucional vedou a imposição de tributos por parte de Portugal. Entretanto, a positivação da referida regra tributária, assim como entendemos hoje, só se perfaz no bojo da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946,

---

<sup>50</sup> A isenção, conforme artigo 151, inciso I da CF/88 e artigo 175, inciso I do CTN, decorre de lei, sendo, portanto o próprio poder público como instituidor competente para exigir tributo detém a possibilidade legal de poder de isentar a tributação.

que trata, no Artigo 31, o tema das vedações de tributar, em especial aos templos de qualquer culto, na alínea “b” do inciso V do referido artigo<sup>51</sup>.

A positivação da imunidade tributária na Constituição Federal, para o caso brasileiro, se fez presente diante de um cenário social de instabilidade democrática, visto que, em passado recente de época, a sociedade vivera no regime ditatorial imposto na era Vargas e que, com isso, a sociedade clamava pela realização eficaz dos princípios inerentes a um Estado Democrático de Direito, cujos fundamentos estavam suprimidos pelo citado governante.

Tratar dos interesses que as ideologias encobrem com o verniz, ou um rótulo, e os argumentos morais e jurídicos através dos quais as relações entre os indivíduos e as classes sociais dominantes se relacionam para que se possa exprimir o comportamento constitucional<sup>52</sup>, é o ponto chave para o desafio que temos com o pensamento constitucional brasileiro contemporâneo, que desde a década de 1930 esteve presente nos postulados do jurista Hermes Lima.

No mesmo posicionamento, a construção da constituição de 1988 e a matriz política religiosa acerca do momento pós-Ditadura Militar na administração do Estado brasileiro foram impactantes para o surgimento de uma constituição de caráter indiscutivelmente democrático, que pressupunha consagrar como fundamentos do Estado, que tem o Direito como sua base norteadora, os preceitos básicos da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, assim como o pluralismo político partidário.<sup>53</sup>

Tais preceitos preconizados na Constituição fizeram com que o legislador tivesse a necessidade de conceber a efetivação desses princípios básicos, e, com isso, de certa forma, deve o Estado ter necessariamente os recursos para conceber, projetar, construir e manter seus objetivos. Perante a norma constitucional existente, esses objetivos somente serão alcançados com a imputação da tributação. Todavia, pela parte passiva dessa relação sociedade e Estado, como

---

<sup>51</sup> Art. 31 - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: V - lançar impostos sobre: b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

<sup>52</sup> LIMA, Hermes. *Problemas do nosso tempo*, Companhia editora nacional, 1935. São Paulo, p. 44.

<sup>53</sup> Artigo 1º, incisos I, II, III, IV, V da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

proteger o indivíduo dos excessos que o Estado possa cometer na busca incansável dos recursos de seus interesses?

A solução encontrada pelo legislador brasileiro foi constitucionalizar a matéria tributária, destacando também os preceitos e as normas de direito tributário que foram elevados e consagrados ao nível de princípios constitucionais. Nessa toada principiológica, as imunidades tributárias surgem, tutelando direitos que, por razões de suas importâncias, necessitavam de ampla proteção e, em certos casos, da inexistência de cobrança para que realmente tais princípios pudessem ser efetivados.

Exemplos dessas necessidades são os preceitos estipulados pelo artigo 150 da Constituição Federal de 1988, em que pesem todas as entidades e situações as quais são beneficiadas pelo instituto da imunidade, sendo o objeto deste estudo a existência da imunidade dos templos de qualquer culto prevista na alínea “b” do inciso VI do referido artigo e a observância dos requisitos configurativos do instituto. Entretanto, não se pode abster das demais alíneas que possuem suas garantias constitucionais da limitação do poder de tributar por parte do Estado, quais sejam: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, bem como recentemente estabelecido pela Emenda Constitucional 075/2013, os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) 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.
- f)

Em especial para o tema proposto, cabe analisar a vedação prevista na alínea “b” do inciso VI do Artigo 150 da referida Carta Magna, que veda a instituição de impostos sobre renda, patrimônio e serviço dos templos de qualquer culto. Cabe analisar ainda o que cada vedação significa para o ente religioso, como, por exemplo, o não pagamento do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) prestado pelo ente religioso.

Além disso, também o imposto sobre o patrimônio religioso encontra-se vedado, com o fundamento do preceito constitucional da liberdade religiosa, conforme disposto no inciso VI do artigo 5º da CF vigente, que preceitua em seu texto: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”, ou seja, para a garantia da liberdade religiosa necessário se faz garantir constitucionalmente a proteção dos locais de culto.

Analisando de forma abrangente a doutrina e os casos concretos de forma analítica, o instituto jurídico da imunidade tributária em relação aos templos de qualquer culto, em especial a existência ou não da discussão fundamentada da liberdade religiosa como princípio instituído nos interesses do referido instituto imunizante, é o núcleo que merece todo o esforço acadêmico para ser dissecado com o intuito de se tornar tema sem meandros ou desejos de cunho privado.

Ao adentrar na pretensão da discussão restritiva da imunidade tributária religiosa, faz-se necessário aprofundar no conceito de imunidade tributária *lato sensu*, e, para tanto, tem-se na doutrina especializada o preceito trazido pelo professor Ruy Barbosa Nogueira, que entende

A imunidade como sendo uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.<sup>55</sup>

No mesmo tocante, a professora e advogada Misabel Derzi corrobora esse entendimento, ao escrever que

As limitações constitucionais ao poder de tributar são especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte. [...] Portanto, limitações constitucionais ao poder de tributar eram e continuam sendo princípios ou regras de índole política, sem dúvida, mas é necessário registrar que sua eficácia jurídica, em normas dotadas de efetividades, sobrepõe-se. A constituição

---

<sup>55</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 18ed., São Paulo: Ed. Malheiros, 2000, p. 221.

de 1988 cria instrumentos e garantias especiais para assegurar a observação de tais normas.<sup>56</sup>

A regra imunizante confere aos entes religiosos caráter diferenciado na tributação de impostos, o que de certo modo alcança não somente as atividades religiosas por si só, mas também a maioria de suas atividades periféricas, além de outros entendimentos acerca do patrimônio e dos serviços religiosos. Ainda no conceito de imunidade tributária, faz-se necessário ressaltar os demais doutrinadores, visando o esclarecimento do instituto tributário, como, por exemplo, o jurista Vicente Kleber de Melo Oliveira, em sua obra “Direito Tributário – Sistema Tributário Nacional – Teoria e Prática”:

A imunidade é a vedação constitucional ao poder de tributar, emerge da Constituição e as pessoas ou bens imunes tornam-se inatingíveis pelas leis tributárias, ou seja, não chega a ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. [...] as vedações ou imunidades constitucionais são absolutas e qualquer pretensão estatal nesse campo é nula de pleno direito, eis que a Constituição expressamente veda a instituição de impostos.<sup>57</sup>

Já o professor José Eduardo Soares de Melo assevera que

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir sobre determinadas materialidades, a própria constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.<sup>58</sup>

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues asseguram que

A imunidade constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como é o caso de assistência à saúde.<sup>59</sup>

É importante considerar que as imunidades tributárias previstas constitucionalmente representam a resposta normativa à necessidade de

<sup>56</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. p. 35-36.

<sup>57</sup> OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *Direito Tributário: Sistema Tributário Nacional: teoria e Prática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

<sup>58</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, São Paulo: Ed. Dialética, 1997, p. 89.

<sup>59</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, Fátima Fernandes Rodrigues. *Entidades de Assistência Social, sem fins lucrativos, e a imunidade tributária das contribuições à luz da Constituição Federal*. Revista Jurídica Tributária. São Paulo, n.2, jul./set. 2008.

interferência do Estado no sentido de garantia dos anseios da comunidade e da aplicação direta da justiça social.

Ademais, vale salientar que as referidas imunidades, tratadas pela doutrina especializada como sendo as vedações constitucionais ao poder de tributar, se verificam, normalmente, quando o legislador constituinte entende que o bem a ser protegido contra a cobrança de impostos é de extrema relevância para o desenvolvimento da sociedade, seja do ponto de vista econômico, sociocultural ou religioso.

Aliomar Baleeiro, constituinte em 1946, citado por Misabel Derzi, trata a posição adotada no Artigo 150 da CF como elemento de divisor conceitual na amplitude que se pretendeu proteger. Dessa forma, aduz que

A Constituição Federal, ao lado dos valores espirituais classicamente prestigiados como o pluralismo político-ideológico, religiosos e educacionais, acrescenta o valor trabalho, pela primeira vez reconhecendo a imunidade às entidades sindicais de trabalhadores.<sup>60</sup>

Ampliando o conceito, a autora, ainda ponderando nos ensinamentos trazidos por Baleeiro, ensina que:

Não se pode dizer que as atividades imunes, nos incisos citados, sejam instrumentos de governo. Não o são, mas configuram atividades que, em sua essência, não configuram exploração econômica, são despidas de capacidade contributiva. Essa conjugação de fatores, interesse público e inexistência de capacidade econômica ao pagamento de tributos, acarreta em muitos países, que não consagram a exoneração de impostos em regra constitucional, a concessão de isenção por lei.<sup>61</sup>

Cumpra aqui entender que os referidos autores tratam da imunidade tributária de todos os entes alcançados pelo instituto, o que não se pode deixar de conceber é a verificação de diferenças entre essas organizações, de naturezas distintas e até mesmo de enquadramento financeiro de diferente monta.

Ao ampliar o estudo prático das situações albergadas pelo instituto imunizante dos templos, tem-se a obrigatoriedade de tratar do posicionamento jurisprudencial presente no Supremo Tribunal Federal quando da aplicação irrestrita do instituto da imunidade tributária sobre os bens patrimoniais, em especial no caso específico dos bens dados em locação por uma entidade religiosa

---

<sup>60</sup> BALEEIRO, Aliomar, atualizadora, Misabel Abreu Machado Derzi, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Ed. Editora Forense 2010. RJ. p. 500.

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 500.

localizada no estado de São Paulo, assunto que teremos a oportunidade de discutir no decorrer do próximo capítulo.

## 4

# A Religião e a Imunidade Tributária Constitucional

### 4.1

## Momentos Históricos de Positivação da Imunidade Tributária Religiosa

Conforme já enfatizado no capítulo anterior, foi na Constituição de 1946 que se apresentou a primeira aparição expressa do instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, fato esse fartamente evidenciado pelo pensamento constitucional do país em um período pós-guerra, emanado de preceitos que se proliferavam no mundo de época. Princípios que se propunham ao levante social, que se espelhavam pelas sociedades que já haviam passado por momentos semelhantes quando da efetivação dos princípios da liberdade, igualdade e fraternidade estampados nas revoluções Francesa e Americana.

O Brasil vivia um momento pós-ditadura do governo de Getúlio Vargas, cuja pretensão social clamava por uma estabilidade de democracia, fragilizada pelo governo ditatorial. Buscando na doutrina de Paulo Bonavides e Paes de Andrade, evidencia-se tal situação quando os autores dispõem que a liberdade de culto e a liberdade de pensamento foram elevadas a princípios e garantias individuais que não poderiam ser cerceadas pelo poder governamental<sup>62</sup>.

Um legislativo de base sólida e independente era a condição necessária para que se tivesse a efetivação desses direitos fundamentais, tão ausentes durante o período constitucional anterior. E, desta feita, são de inigualável envergadura os ganhos que aquela sociedade conquistou com a promulgação da constituição que garantia em seu texto tais fundamentos essenciais de um Estado que buscava sua autodemocracia, mesmo que houvesse pequena porção de votantes, pois pequena parte da sociedade dispunha de tal direito.

---

<sup>62</sup>A carta de 1946 recuperou com decisão o princípio federativo, estabelecendo uma valiosa autonomia para os Estados e Municípios. Além da liberdade de culto, estabeleceu-se a total liberdade de pensamento, limitada apenas no que dizia respeito aos espetáculos e diversões públicas. As liberdades e garantias individuais não podiam ser cerceadas por qualquer expediente autoritário. BONAVIDES, Paulo. História constitucional do Brasil/Paulo Bonavides, Paes de Andrade. Brasília: OAB Editora, 2008. p.415.

Dessa maneira, cabe estabelecer uma verificação de quais foram os representados ali presentes na assembleia constituinte que propugnaram por temas de cunho religioso e quais foram as atuações dos representantes nos meandros do congresso nacional. Para tanto, exemplifico alguns parlamentares que de algum modo se movimentaram nas discussões sobre o tema, com embate entre os que propunham preceitos progressistas e os conservadores, no que diz respeito à imunidade tributária dos templos ou, simplesmente, à atuação sob uma argumentação de uma entidade religiosa.

No trabalho “Quem foi quem na constituinte de 46”, Sérgio Braga contempla todo o clima e a circunstância da constituinte, fazendo uma análise descritiva de cada um dos atores responsáveis por aquela propositura da Lei Maior. A amplitude dessa temática não cabe no presente trabalho, pois o cerne está inclinado para a aparição do efetivo sentimento constituinte da imunidade tributária das entidades religiosas, portanto apresentam-se aqui apenas aqueles parlamentares da comissão responsável pelo tema e que se propuseram a se pronunciar sobre imunidade dos templos e os que pronunciaram, ou de algum modo estiveram envolvidos com o tema Igreja na constituinte.

Buscando nas atas dos anais da constituinte de 1946 pela palavra-chave “imunidade”, encontra-se somente a fala do deputado José Carlos de Ataliba Nogueira, membro do legislativo federal que se posicionou explicitamente sobre o tema. O parlamentar era membro do PSD (Partido Social Democrático), advogado, professor universitário e jornalista. Em plenário, foi um dos constituintes representantes da ala dos mais conservadores, foi também um dos mais assíduos frequentadores da tribuna, tendo sido ainda um dos mais combativos defensores dos postulados da Igreja Católica e do alto clero, manifestou-se diversas vezes para sustentar os pontos de vista da instituição no tocante a vários tópicos debatidos em plenário.

Na condição de membro da comissão da Constituição, o parlamentar buscou elevar seu pronunciamento por várias vezes com o intuito de emitir pareceres a destaques solicitados por outros constituintes em especial, dentre outros, à invocação da "proteção de Deus" no preâmbulo da Carta Constitucional, à imunidade fiscal dos templos e das igrejas e aos feriados nos dias santos, tendo afirmado, como justificativa a essa sua última postura, que “[...] saibam V. Exas.

que o povo não obediente às leis de Deus termina não obedecendo às autoridades, ao próximo. E o povo é um caldo propício a qualquer revolução social”<sup>63</sup>.

Essas manifestações do parlamentar reforçam a ideia do poder que a religião exerceu e ainda exerce sobre as pessoas e poderes da sociedade, o que não seria diferente na arena da constituinte, por se tratar de um lugar onde os interesses públicos e privados estarão sempre presentes.

Ainda no interesse de mesmo tema religioso, buscando pela palavra “igreja” nas atas da referida constituinte, encontram-se os seguintes membros do legislativo que teceram algum comentário e posicionamentos sobre o tema: Guaraci Silveira, membro do PTB (Partido Trabalhista Brasileiro), sacerdote, pastor protestante da Igreja Metodista e jornalista, formado pela Faculdade de Teologia da Igreja Metodista, em 1915. Na sua atuação religiosa/profissional, atuou como ministro metodista em várias cidades do interior paulista no período de 1916 até 1928. Membro atuante do ordenamento da Igreja Metodista, alcançou a presidência em 1926. Foi o primeiro pastor protestante brasileiro a servir como Capitão-Capelão de tropas regulares durante o movimento constitucionalista paulista de 1932. Durante o Estado Novo, após aposentar-se como “Ministro do Evangelho”, exerceu cargos na burocracia estatal ligada ao Ministério do Trabalho. Sua atuação na constituinte foi participar como membro da subcomissão da família, educação e cultura e da Comissão da Constituição, onde teve intensa atuação na luta pela aprovação das “emendas religiosas” e dos dispositivos que conservavam a legislação sindical do estado-novista. Aproveitou-se da ocasião para fazer o elogio à sua própria atuação durante os trabalhos constituintes e para preconizar ardorosamente uma aliança com o clero católico para o combate ao agnosticismo, ao materialismo e ao comunismo, encerrando seu pronunciamento com a seguinte afirmação

sempre acreditei que vinha ao Congresso para ajudar a edificar, dentro do cristianismo, a felicidade do nosso povo. Mas, que isso seria contra as doutrinas do comunismo, bem o sabia, desde 1934, quando fui expulso do partido (sic) por não assinar um documento de filiação à II Internacional.<sup>64</sup>

Dentro do trabalho legislativo, o referido parlamentar apresentou 23 emendas ao projeto de Constituição, todas elas visando, segundo suas próprias palavras, ao “estabelecimento da democracia e ao combate ao comunismo

<sup>63</sup> Ata dos Anais da constituinte de 1946, Volume XXIII. p.139.

<sup>64</sup> Ibid. Volume XXVI. P. 92.

materialista e contrário aos princípios da civilização cristã”<sup>65</sup> e, em especial, a emenda de nº 2.879, que buscou a regulamentação da tributação dos entes religiosos.

A posição do parlamentar, diante das suas ponderações, é de claramente garantir as conquistas que a Igreja veio se apoderando ao longo do tempo na sociedade brasileira e que o pensamento conservador não atentaria para mudança da condição consolidada.

Nas atas da constituinte, cita-se também o parlamentar Milton Caires de Brito, membro PCB (Partido Comunista Brasileiro), defensor de vários pontos, entre eles a ausência de separação entre a Igreja e o Estado e a excessiva influência do clero católico conservador na redação dos dispositivos constitucionais.

O parlamentar Romeu de Campos Vergal do Partido Republicano Progressista (PRP) movimentou-se na constituinte contra a assistência religiosa remunerada aos militares, afirmando em sua justificção de voto que:

usando duma expressão popular: a Igreja de Roma “come de todos os lados”. É simplesmente lastimável e supinamente perigoso. O futuro o dirá. O Estado permite o casamento religioso e, entretanto, a religião católica não aceita, não reconhece o casamento civil! Separem-se os dois poderes! Até quando havemos de andar submetidos à Igreja de Roma? Isso aqui acaso é colônia do Vaticano? Por que esse poder espiritual insiste em imiscuir-se no poder temporal? Acaso não fracassou o religiosismo na Europa, permitindo que aquele continente fosse novamente afogado em sangue? Libertemo-nos dessas fracassadas imposições<sup>66</sup>.

O parlamentar fez suas considerações no afastamento do poder religioso frente ao Estado, ou seja, a necessidade de existência de uma laicidade estatal.

O parlamentar Manuel Vítor de Azevedo, membro do PDC (Partido Democrata Cristão), defensor de entendimentos religiosos, em sua atuação profissional religiosa, durante o Estado Novo, ocupou cargos na burocracia do Estado e na hierarquia da Igreja Católica no período de 1937 até 1945. Foi um dos fundadores do Partido Democrata Cristão e, segundo o testemunho de Yvonne Miranda, Manuel Vítor “foi eleito em São Paulo com os votos de seus milhares de ouvintes da Hora da Ave Maria, programa de rádio que apresentava naquela

---

<sup>65</sup> Ata dos Anais da constituinte de 1946, Volume XXVI. P. 92

<sup>66</sup> Ibid.

cidade”<sup>67</sup>. A atuação do parlamentar na constituinte foi a presença na comissão parlamentar da Casa Popular, bem como na atuação da defesa dos postulados básicos da democracia cristã, da Igreja Católica e no combate veemente ao divórcio e ao comunismo.

O parlamentar Cícero Teixeira de Vasconcelos, membro do PSD (Partido Social Democrático), padre católico e professor, teve sua atuação profissional religiosa em diversas associações católicas, chegando a ser líder religioso em Alagoas. Na constituinte, foi parlamentar com baixa produção em plenário, propôs apenas discurso em recuperação dos silvícolas, no qual preconizou a necessidade de cooperação entre a Igreja e o Estado no trabalho de catequização dos indígenas.

O constituinte Luís de Meneses Medeiros Neto, filiado também ao PSD, assim como Cícero, era padre católico e professor, entretanto, diferentemente de seu correligionário, teve atuação na constituinte com ativa defesa dos postulados da Igreja Católica, bem como do programa da Liga Eleitoral Católica. Sua atuação se ateve à abordagem de problemas regionais do Estado de Alagoas, na questão da denominação do idioma a ser adotado no Brasil e no combate ao comunismo e ao divórcio. Manifestou-se ainda a favor da invocação da “proteção de Deus e da Santíssima Trindade” no preâmbulo da Carta Constitucional, fazendo jus à sua representação religiosa.

O professor e jurista Aliomar de Andrade Baleeiro, membro da UDN (União Democrática Nacional), com atuação profissional na advocacia, professor universitário e jornalista, teve presença ativa na constituinte, com representação da relatoria da Subcomissão de Discriminação de Rendas, da Comissão de Constituição, onde teve participação destacada na redação de vários dispositivos constitucionais. Sua postura parlamentar teve como base a atuação anticlerical, posicionando-se contra a exagerada influência da Igreja Católica no processo de elaboração constitucional, manifestou ser contra a invocação da “proteção de Deus” no preâmbulo da Constituição e se dizia favorável ao divórcio. Tais pontos de vista, contrários aos parlamentares de influência religiosa, valeram-lhe diversas ameaças de excomunhão por parte dos defensores de preceitos religiosos. Era

---

<sup>67</sup> MIRANDA, Yvonne R. de. *Homens e fatos da Constituinte de 1946*: memórias de uma repórter política. Rio de Janeiro: Argus, 1982. p.166.

doutrinador do tema da imunidade tributária no ordenamento constitucional brasileiro.

O parlamentar Erasto Gaertner, no mesmo enquadramento partidário de Baleeiro, era membro da UDN, sua profissão era a medicina e atuava também como professor universitário. Sua representação familiar tinha como evidência seu avô Luís Gaertner, pastor luterano de origem alemã e fundador da Igreja Evangélica do Paraná, entretanto, o parlamentar não se posicionou expressamente na constituinte pela representação religiosa, e sim abordou questões referentes ao problema da educação no Brasil.

Walfredo Gurgel, parlamentar membro do PSD, em sua carreira profissional religiosa, foi padre católico no Rio Grande do Norte, exercendo também atividades políticas na hierarquia da Igreja Católica, atuava como professor e jornalista, formado em filosofia e teologia pela Universidade Gregoriana de Roma na Itália, foi parlamentar discreto na constituinte, pontuando apenas os problemas educacionais existentes na sociedade brasileira e esteve presente na defesa dos direitos dos ex-combatentes da Força Expedicionária Brasileira (FEB). Parlamentar de conduta conservadora, posicionou-se veementemente contra a inclusão de preceito constitucional que determinava a separação entre a Igreja e o Estado e se pôs em posição favorável à frequência obrigatória nas aulas de ensino religioso das escolas públicas, manifestando dessa forma seu posicionamento religioso.

A constituinte ainda cita Adroaldo Mesquita da Costa, parlamentar membro do PSD, com atuação profissional na advocacia e na docência. Sua característica parlamentar era de ultraconservador, concentrando sua atuação na defesa dos interesses postulados pela Igreja Católica, em especial no combate ao divórcio e na abordagem de questões referentes aos temas da nacionalidade e da cidadania. Manifestou-se a favor da invocação da “proteção de Deus e da Santíssima Trindade” no preâmbulo da Constituição e foi defensor da indissolubilidade do vínculo matrimonial, com posição contrária ao divórcio. Todas essas posições foram fruto da sua condição de liderança católica no Rio Grande do Sul.

José Alves Palma, membro também do PSD, com atuação profissional na advocacia, foi parlamentar pouco atuante na constituinte, não obstante,

manifestou-se em plenário para requerer inserção nos anais da constituinte o estudo do Desembargador José Duarte, intitulado “A Igreja católica e o projeto constitucional”.

Em suma, essas foram as circunstâncias mais gerais que cercaram e criaram o clima político para a elaboração do instituto da imunidade tributária na Carta Constitucional de 1946, sendo a atuação e as características de cada parlamentar reconstituídas por Sérgio Soares Braga nas páginas do seu trabalho<sup>68</sup>. Vale ressaltar que o presente estudo se restringiu aos tópicos relacionados exclusivamente com a religião e a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, com a identificação dos constituintes e seus posicionamentos políticos, sociais e religiosos.

A análise da atuação desses parlamentares não é elemento fundamental para observarmos a previsão no texto constitucional da imunidade, mas serve de reflexão para questionamento sobre o que de fato os constituintes pensavam sobre a atividade religiosa e seus posicionamentos frente ao que se pretendia socialmente com a garantia de liberdade de pensamento religioso. Diante de alguns posicionamentos de parlamentares, fica claro que essa relação entre Estado e religião gerava e ainda gera muitas divergências de pensamento e visões.

Posicionando dessa maneira a aprovação da matéria da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 31 da Constituição de 1946, foi esmagadora a vitória do pensamento de efetivação do instituto imunizatório aos entes religiosos sob a base do princípio constitucional da liberdade religiosa.

Situação semelhante é encontrada com a constituinte de 1946, a vivência do período pós-Ditadura Militar, nas décadas de 1960 a 80, fez com que a constituinte de 1987-1988 fosse uma espécie de última cartada para a efetivação de uma verdadeira “Constituição Cidadã”<sup>69</sup>, com as garantias democráticas que bem conhecemos nos dias atuais. O professor Adriano Pilatti, em sua obra “A constituinte de 1987-1988, Progressistas, Conservadores, Ordem Econômica e Regras do Jogo”, predispõe-se a analisar a situação parlamentar vivida na

---

<sup>68</sup> Dissertação de Mestrado apresentada no Departamento de Ciência Política do Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Estadual de Campinas em 1998.

<sup>69</sup> Termo “Constituição Cidadã” surgiu nas palavras da presidente da Assembléia Constituinte pelo então Deputado Ulysses Guimarães.

produção do polêmico texto constitucional, concebendo uma pesquisa de como um bloco minoritário de parlamentares conseguiu coalizar com dissidentes do bloco majoritário diante dos acordos envoltos da construção do texto constitucional vigente.

Mesmo com um número bem reduzido de constituintes, o pensamento de transformação fora efetivado na Constituição de 1988, e para que se tenha ideia da diferença entre os parlamentares presentes naquela constituinte, dos membros que se fizeram presentes entre deputados e senadores, 201 membros eram ligados a partidos conservadores (PDS,PFL,PL,PDC,PTB), somente 50 eram ligados a partidos de esquerda com ideais progressistas (PCB, PCdoB, PDT, PSB e PT) e na sua grande maioria (306) pertenciam ao PMDB, com representantes conservadores e representantes progressistas<sup>70</sup>. Assim, diante da composição, podemos vislumbrar o embate que se deu para a ala transformadora buscar o apoio dos peemedebistas que partilhavam dos mesmos entendimentos no pensamento das transformações constitucionais.

Nesse cenário bastante turbulento foi que se deu a composição da assembleia nacional constituinte com suas comissões e subcomissões. No enfoque trazido pelo presente trabalho, o que se pretende é a verificação do tema da imunidade tributária aos templos de qualquer culto, que fora tratado na comissão do sistema tributário, orçamento e finanças, bem como na subcomissão de tributos, participação e distribuição de receitas.

Dentro da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e Subcomissão de Tributos Participação e Distribuição das Receitas, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto recebeu pouca relevância, visto que a constituinte de 1988 remeteu ao pensamento sobre o tema para a discussão tratada na constituinte de 1946, o que já foi demonstrado anteriormente.

Desta feita, diante da observação dos embates travados na referida subcomissão, temos que se sobressaem os dizeres dos seguintes constituintes nas discussões e discursos parlamentares sobre o tema, que passo a expor:

---

<sup>70</sup> PILATTI, Adriano. *A Constituinte de 1987-1988: progressistas, conservadores, ordem econômica e regras do jogo*. 2008. pp. 3 e 4.

O parlamentar Benito Gama, membro do PFL (Partido da Frente Liberal), Presidente da subcomissão, com a palavra, enfatizou o seguinte no referido regramento da imunidade tributária.

Um outro item extremamente importante é o que se refere à imunidade: se devemos manter as imunidades atuais, se devemos eliminá-las, se devemos ampliá-las. Gostaria de colocá-lo em discussão. Passo a palavra ao nobre Relator para sua observação.

Nesse momento, o Deputado Federal pelo PMDB, Fernando Bezerra Coelho, relator da subcomissão, pondera que

o atual texto constitucional, no que se refere às imunidades, diz o seguinte: "Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; II – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; III – instituir imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) os templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; d) o livro, o jornal e os patrimônios, assim como o papel destinado à sua impressão. § 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes: mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre o imóvel objeto de promessa de compra e venda."

No mesmo tocante, o parlamentar continua a ponderar:

Este é o atual texto constitucional. Gostaria de ouvir a manifestação dos ilustres membros desta Subcomissão sobre se deveríamos restringir ou alargar esse capítulo referente às imunidades. Estas são as imunidades hoje previstas no atual texto constitucional.

Nesse momento, vários constituintes fazem uso da palavra para com o tema, entretanto, para a discussão sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, objeto do presente trabalho, somente há discussão a partir do pronunciamento do deputado José Maria Eymael, membro do PDC (Partido Democrata Cristão), quando se manifesta dizendo:

Parece-nos que a Constituição atual, ao oferecer imunidade, no que diz respeito ao culto, à educação, à assistência social e ao livro, pretendeu contemplar aspectos ligados ao fundamento da própria vida social. Seria interessante dissecar cada um desses pontos. E eu gostaria de formular pensamentos a este respeito.

Ademais, o referido constituinte tece alguns comentários sobre as imunidades das atividades sociais e educacionais e, por fim, entra na discussão da imunidade dos templos de qualquer culto, declarando:

O segundo ponto que a Constituição contempla é a questão da imunidade dos templos. Todo o histórico da discussão de 1946, quando se estabeleceu a imunidade dos templos – os registros, os Anais – demonstra que o que se buscou não foi a imunidade do templo, mas a liberdade de culto, assegurando-se, na prática, a liberdade religiosa. O templo ficou simbolizando um marco fático.

Nesse momento, interrompendo as palavras do referido parlamentar, o Deputado Benito Gama indaga:

“Quer dizer, deu um argumento para a imprensa. Liberdade de culto com a liberdade de imprensa?”. Ato contínuo, o constituinte José Maria Eymael aduz, considerando o seu posicionamento sobre o tema, o seguinte:

Eu não diria que é exatamente o mesmo argumento. O que aconteceu com o passar dos tempos? Surgiu uma série de controvérsias. A Igreja Metodista por exemplo, tem a escola dominical. A Igreja não paga imposto; escolinha ao lado pagaria? Há um entendimento, que com o tempo alicerçou-se, de que por templo se entende a igreja e os edifícios anexos, que lhe são complementares, como a casa do pastor. Isto tem ensejado sérias controvérsias, principalmente a nível de município. Mas adiante, um outro problema foi também superado com jurisprudência: os fiéis dão os seus óbolos. Essa renda é tributável? A oferta que cada um de nós dá à igreja é tributável? Isso é renda? Isso tem de ser tributado?.

Novamente o Deputado Benito Gama interrompe a fala de Eymael e declara: “Em outros países, isso é dedutível no Imposto de Renda. São tributos negativos”.

Continuando, Eymael enfatiza:

Mas, a verdade é que isso ensejou uma séria controvérsia jurídica, em vários ângulos, até a nível de se querer tributar, pelo Imposto de Renda, todas as contribuições doadas pelos fiéis: dez cruzados, cinquenta cruzados, a soma, enfim, da cestinha. Apresentamos, então Sr. Presidente, uma proposta que se destina apenas a contemplar o entendimento, hoje, existente. Somos, em princípio, favoráveis a que seja mantida essa imunidade por ser necessária à liberdade religiosa. Estabelecemos na nossa proposição, que seriam imunes o templo, os edifícios anexos, que lhe são complementares, e a renda proveniente das contribuições necessárias à sua atividade religiosa. Por que utilizamos a expressão "renda proveniente"? Para não caracterizar a doação. Nos Estados Unidos, por exemplo, tem levado a deturpações muito grandes do sistema: criam-se movimentos religiosos, para se estabelecer uma indústria de doação, cujo lucro é repassado ao contribuinte. Este é um dos aspectos que eles estão corrigindo, porque se transformou em "indústria da doação religiosa", que está chegando ao Brasil, conforme diz, ali o Constituinte. A nossa proposição é bem clara: seriam imunes o templo, os edifícios anexos que lhe são complementares e a renda proveniente das contribuições – e acrescentei – necessárias à sua atividade peculiar.

Acrescentando à discussão, o Sr. constituinte Nion Albernaz pondera: “vamos admitir que o chefe da Igreja resolva construir um prédio vizinho, para alugá-lo e obter, com isso, um rendimento para sua igreja. Esse prédio estaria também isento, por exemplo, do IPTU?”

Enfaticamente, o constituinte José Maria Eymael responde:

“No nosso entendimento, não. Na proposição que apresentamos, que depois será entregue à Mesa, colocamos literalmente o seguinte: “O templo, os edifícios anexos que lhes são complementares, a renda proveniente das doações para atividade do culto, respeitadas os requisitos da lei”.

Tomando a palavra, o constituinte Nion Albernaz demonstra seu posicionamento quando se pronuncia:

Sr. Presidente, no meu entender, há uma diferença: o que o fiel paga não é renda. Ele tem, em troca, assistência religiosa. Na realidade, não é uma renda. Quando paga o seu dízimo, ele está contribuindo e recebe, em troca, assistência religiosa. No caso de estabelecimento gratuito ou não, falou muito bem o companheiro Gerson Camata quando se referiu às escolas da comunidade. Ali não se cobra uma mensalidade, recebe-se uma contribuição, de acordo com a capacidade de cada pai de aluno. Quando o colégio cobra uma mensalidade, cobra tanto de cada aluno. Ao meu entender, já é um comércio, uma atividade comercial. No outro caso, não há finalidade lucrativa, porque recebem uma colaboração, de acordo com a capacidade de cada pai de aluno.

Interrompendo mais uma vez, o Sr. Presidente Benito Gama indaga o nobre constituinte: “há também outro problema. A Igreja Católica, no Brasil, por exemplo, é proprietária de imóveis, de terras, etc. Então corre-se o risco de começar a abrir um leque, para dizer se paga IPTU.”

Nesse tocante, o parlamentar questiona se seria possível que a Igreja Católica passasse a pagar imposto sobre o seu patrimônio imóvel, tratando tal situação como “risco”, fato esse que não estava, nessa ceara, sendo discutido.

Ampliando o questionamento, bem como as considerações, o constituinte Nion Albernaz aduz:

Temos aqui um outro exemplo que me foi lembrado: os pensionatos. Eles estão geralmente ligados a uma atividade religiosa e, no entanto, funcionam como hotéis de extraordinário luxo. O preço cobrado de seus clientes, geralmente, é extorsivo. Se dermos essa imunidade.

Interrompendo a palavra do parlamentar, o constituinte José Maria Eymael pondera sua percepção sobre o tema, quando relata:

Sr. Presidente, concluindo a questão dos prédios, das edificações anexas, a nossa ideia não é a de criar uma largueza de interpretação. Seriam exatamente a casa do padre, a casa do pastor, a escola dominical. Porque, hoje, na maioria dos

municípios, quer-se cobrar o IPTU da casinha do padre ou do pastor. É uma situação difícil.

Dentro desse mesmo discurso, ainda continua enfatizando:

Sr. Presidente, nobre Relator, companheiro Mussa Demos, quanto à isenção teríamos quatro registros a fazer. De um lado, verificamos que é necessário avançar um pouco mais a discussão no que diz respeito aos templos, conforme já definimos anteriormente. Saiba V. Ex.<sup>a</sup> que tão logo foi publicado esse projeto, recebemos de todo o País – não é exagero dizer – centenas de pronunciamentos demonstrando o desencanto com o fato de não termos, desde já, no anteprojeto, eliminado essa imensa controvérsia jurídica no que diz respeito à isenção aos templos, estendendo-a, também, àquelas pequenas edificações anexas e à própria renda do templo para manutenção do culto. Volto a repetir que Pontes de Miranda afirma, de acordo com o texto da Constituição, que só o templo e mais nada, só a Igreja, a casa de orações é que está isenta. O resto todo não está, apesar de lhe ser indispensável. Portanto, é matéria para a qual são necessários melhores estudos”.

Nesse sentido, há sobre a mesa da casa um requerimento de destaque, também do Constituinte José Maria Eymael, à Emenda nº 321, de sua autoria, que foi defendida pelo constituinte e que depõe nos seguintes termos:

Sr. Presidente, esta Emenda nº 321 refere-se à questão de templos religiosos. A Constituição atual estabelece a imunidade tributária para os templos. Isto gerou uma imensa controvérsia na doutrina e na jurisprudência. Pontes de Miranda, por exemplo, entendia que se tratava do templo propriamente dito. Já outros juristas achavam que se tratava do templo e seus edifícios anexas: do templo mais a contribuição dos fiéis, aquela contribuição dominical. A verdade é que hoje esta questão é polêmica, e toda atividade religiosa está em permanente sobressalto. Determinados municípios cobravam IPTU, outros não. E existem casos registrados onde a própria renda da missa, do culto, por exigência oficial, teve de ser declarada anualmente, para ficar demonstrado quanto a entidade recebeu dos fiéis durante o ano, isto para efeito de pagamento do Imposto de Renda. Nossa proposição, acolhida em parte pelo Relator, estabelece que, além do templo em si, os imóveis que lhe são anexos e necessários são imunes à tributação. O que pretendemos, Sr. Relator, Sr. Presidente e Srs. Constituintes, é acrescentar também a parte final da emenda, que diz o seguinte: “bem como a renda proveniente das contribuições destinadas às atividades religiosas que lhe são peculiares”. Não é o doador que está sendo isento, é o produto do recolhimento das contribuições.

Nesse momento, o Presidente Benito Gama remete a palavra ao relator Fernando Bezerra Coelho, que afirma:

“Sr. Presidente, apesar da preocupação do nobre Constituinte José Maria Eymael, esta Emenda nº 321 propiciou que venhamos a ter uma posição mais abrangente em relação ao problema da liberdade religiosa, não só assegurando a imunidade tributária aos templos religiosos, mas também aos seus edifícios anexas. Em relação à renda proveniente de contribuições destinadas às atividades religiosas, tem de ser declarada que hoje, através de tratamento de legislação infraconstitucional, essas instituições já não pagam o imposto de renda, estão isentos do tributo. Se inseríssemos isto no texto constitucional poderíamos,

talvez, produzir interpretações equívocas, diferentes daquela que deseja o nobre Constituinte. Portanto, o parecer do Relator é pela rejeição”.

Nesse tocante, ao fim das discussões apresentadas na plenária, a título de votação da matéria, o Sr. Presidente Benito Gama dispõe: “submeto à votação a emenda do constituinte José Maria Eymael e o constituinte Mussa Demes fará a chamada nominal”. Ao se prosperar o entendimento, procede-se à votação, cujo resultado foi dado pelo Sr. Presidente da seguinte forma e conteúdo:

A emenda foi rejeitada por trezes votos a cinco. Desta forma, a aprovação final do texto referente ao instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto se pacificou e se estabeleceu no ordenamento constitucional da seguinte forma: “Art. 8º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II – instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto, inclusive os bens imóveis anexos que lhes sejam complementares e necessários”.

O que se pode notar dos registros dos Anais da CF de 1988 foi a baixa produção e discussão da teoria e prática que o tema necessitava diante da amplitude de conceitos e controvérsias de pensamentos. Buscar simplesmente no texto e no ideário constitucional de 1946 o espelho para a efetivação das imunidades tributárias aos entes religiosos em 1988 foi de uma pobreza intelectual que se apoderou dos constituintes, independentemente de serem progressistas ou conservadores, e, dessa maneira, o texto constitucional dispôs de forma taxativa algo que mereceria maior amplitude nas discussões sobre os critérios para sua efetivação, cujos desmembramentos veremos em seguida.

Como plano fundamental da existência das imunidades tributárias dos templos, o respeito à liberdade religiosa foi o princípio fundante encontrado nas posições correntes das assembleias nacionais constituintes de 1946, quando da positivação do instituto, e na de 1987-1988, quando do alargamento das garantias conferidas aos entes religiosos. Não obstante o instituído na referida regra constitucional, tem-se que os desdobramentos sobre certas atividades detentoras do referido instituto imunizante necessitam de maiores questionamentos sobre a efetiva razão principiológica de se ter a garantia do fundamento como razão de existência do benefício legal.

A desconsideração do interesse público da religião e a configuração do interesse privado são o cerne da problemática existente na figura do princípio da liberdade religiosa como pano de fundo de todo e irrestrito benefício tributário para com os entes religiosos brasileiros.

O constituinte originário, na construção do texto constitucional vigente, vislumbrou a necessidade de perpetuar as garantias e direitos individuais como sendo cláusulas pétreas, ou seja, sem possibilidades de modificação por parte de legislação infraconstitucional, salvaguardando, nesse caso, o entendimento de que a regra imunizante aos templos de qualquer culto é condição essencial para a manutenção do princípio constitucionalmente estabelecido da liberdade religiosa, que tem sua base como fundamento do Estado Brasileiro.

Propositalmente, esta dissertação analisa o momento constituinte, suas deliberações, bem como as decisões judiciais de última instância, discussões e considerações para obter elementos robustos na criterização da manutenção irrestrita do instituto da imunidade tributária aos entes religiosos sob o argumento da manutenção do princípio da liberdade religiosa, que, diante do demonstrado pelo exemplo da fala do constituinte José Maria Eymael, não reflete tal questionamento, quando dispõe que:

O que aconteceu com o passar dos tempos? Surgiu uma série de controvérsias. A igreja Metodista, por exemplo, tem a escola dominical. A igreja não paga imposto; escolinha ao lado pagaria? Há um entendimento, que com o tempo alicerçou-se, de que por templo se entende a igreja e os edifícios anexos, que lhe são complementares, como a casa do pastor. Isto tem ensejado sérias controvérsias, principalmente a nível do município<sup>71</sup>.

Pinçada a presente fala na constituinte, vislumbra-se tal amplitude de questionamento e demonstra-se que desde a década de 1980 a matéria inspira controvérsias e discussões que merecem a todo e qualquer tempo uma análise ou reanálise da regra em contraposição com o que está socialmente pensado e teorizado.

Para destacar a noção da amplitude da aplicação efetiva dos princípios democráticos presentes na carta magna de 1946, o parágrafo 1º do artigo 15 visa garantir a isenção de imposto de consumo em relação aos artigos que a lei infraconstitucional garantisse como um mínimo indispensável para a vida do cidadão<sup>72</sup>. Tais preceitos, como demonstrado, denotam a característica que se

---

<sup>71</sup> Anais do Senado Federal, Atas das Comissões. pg. 188.

<sup>72</sup> CF 1946, Artigo 15 – Compete à União decretar impostos sobre:

§ 1º. São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médicos das pessoas de restrita à capacidade econômica.

estabeleceu constitucionalmente no interesse da manutenção das garantias e direitos individuais dos cidadãos.

A busca do legislador por garantir esses princípios democráticos fez com que, diante da necessidade social da época, fosse estabelecida expressamente no texto constitucional a observância da imunidade tributária a determinados entes, entre os quais, as seguintes estipulações de categorias de interesse social. Vejamos: A vedação da cobrança de impostos sobre os entes federativos, ou seja, União, Estados e Municípios; templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência social; papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Denota-se, nesse momento, o rol taxativo de entidades que eram alcançadas pela previsão constitucional da regra imunizante, na qual, em tempo outrora, o próprio legislador já estabeleceu no texto constitucional a observância de requisitos para que essa imunidade fizesse jus à efetivação aos entes selecionados, qual seja, a aplicação de suas rendas integralmente no país para a efetivação dos seus respectivos fins, remetendo à obrigação das entidades em cumprir, além de suas atividades-fim, o dever de reverter todo o seu ganho financeiro para o território nacional<sup>73</sup>.

No estabelecimento do instituto da imunidade tributária aos templos de qualquer culto na Constituição Federal de 1988, diferentemente do que foi estabelecido pela Carta Magna de 1946, o legislador suprimiu do texto constitucional a previsão da aplicação de seus resultados financeiros no próprio país, encarregando, desta feita, à legislação infraconstitucional tal regulamentação, ou seja, atendidos os requisitos da lei<sup>74</sup>, o que, de fato, tendeu ao enfraquecimento do regramento da norma constitucional a esse respeito.

## 4.2

### **Os Entes Religiosos no Brasil, o Alcance e os Objetivos da Imunidade Tributária aos Templos e a Garantia da Liberdade Religiosa.**

---

<sup>73</sup> Alínea b do inciso V do Art. 31 da CF/46: É vedado lançar imposto sobre templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

<sup>74</sup> § 4º do artigo 150 da CF/88

Nos dias atuais, podemos, analisando boa parte do contexto histórico da existência da imunidade tributária aos entes religiosos, considerar que, em se tratando de fundamento, a normativa utilizada na época da criação do instituto se fez necessária, entre outros motivos, para o garantismo dos princípios constitucionais fundamentais elencados na carta maior.

Entre as hipóteses que o legislador buscou proteger do poder tributante, o templo de qualquer culto sempre esteve pertencente à uma área que as discussões de fundamentos dos princípios constitucionais não pudessem ser tratadas com a profundidade necessária que o tema exige. Para tanto, é imperioso destacar a lição do mestre Aliomar Baleeiro quando da definição de templo: “o templo, no artigo 19, inciso I da CF/88, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função”<sup>75</sup>. Isso de fato é, ao olhar simplório, uma equação cujo resultado pretendido é fácil de ser encontrado por basicamente toda e qualquer sociedade democrática de direito, que se pretende convalidar com a não tributação de uma determinada atividade religiosa, como, por exemplo, a realização de uma missa de casamento, uma cerimônia ou qualquer atividade diretamente ligada ao exercício religioso.

Tendente de posicionamento equalizado com uma maioria presente em um determinado Estado, o governante que não compatibiliza, ou não compactua, com determinada crença religiosa, deveras, não permite, por meio de tributação penosa, a atuação dessa matriz religiosa da sua livre crença. Tal situação pode ser compreendida como a aplicação do conceito mais amplo da liberdade religiosa. Garantir que essa máquina estatal não restrinja as atividades religiosas diversas da dos governantes, certamente, é a busca pretendida em sociedades referenciadas ao exercício de direitos e garantias fundamentais.

Doutrina e jurisprudência brasileira têm uma equidade ao pensamento das liberdades religiosas, entretanto, não têm se posicionado entre as outras situações de práticas não ligadas ao culto, que a legislação outrora não previu com a maestria que o tema tem sugerido nas últimas décadas, visto que certas práticas religiosas necessitam de mais sofisticados preceitos e condutas legais com o intuito de criterizar a manutenção da imunidade tributária das entidades religiosas.

---

<sup>75</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 10ª ed. Atualiz. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 502.

Não obstante a falta de tal especificidade no regramento, a sociedade requisita em tempos atuais uma análise e uma discussão mais aprofundada diante da existência de evidentes casos de utilização indevida dos benefícios concedidos constitucionalmente aos entes religiosos, para possíveis fins de interesses e ascensões privadas, não consagrados no postulado da regra imunizante. De toda sorte, as situações que geram sempre controvérsia, como exceções, não podem ser tomadas como regra em um Estado Democrático de Direito, entretanto, na matéria em causa, são necessárias a construção e a reconstrução de pensamentos, fundamentos e princípios que perpassam pelo tempo sob olhares tímidos e sem a revisão necessária presente em cada momento social.

Dentre as situações de discussões doutrinárias sobre o tema, destaca-se um exemplo que figura como sendo algo salutar para o entendimento social de tratamento diferenciado no campo da tributação religiosa. Ora pela percepção do princípio da igualdade em matéria tributária e ora pela figura do princípio da capacidade contributiva. Os dois princípios mencionados saltam aos olhos e demandam questionamentos quando da aplicação da regra imunizante aos entes religiosos no Brasil. Se por um lado temos consagrados o princípio da igualdade para tratamento igual entre os iguais, como não prover então a todos a igualdade prevista aos templos? De outro lado, como se verifica a capacidade contributiva de organizações religiosas para minorar ou majorar impostos quando da existência da imunidade tributária? Eis aí a existência das inúmeras indagações sociais que o tema reflete.

Flagrante, portanto, é a necessidade de conhecimento sobre o tema para discussão de forma aprofundada e do ponto de vista prático uma crítica para o desenvolvimento de posições sociais que reflitam o verdadeiro pensamento constitucional presente em nossa sociedade contemporânea. A evolução, nos casos das imunidades tributárias constitucionais, e as novas previsões de regulamentação da matéria em âmbito infraconstitucional já possuem embasamento principiológico capaz de viabilizar análise contemporânea do tema e seus desmembramentos na sociedade brasileira.

O relato histórico nos permite encontrar elementos de um modelo aperfeiçoado na legislação constitucional brasileira cuja garantia da liberdade religiosa, princípio consagrado nos anseios da norma constitucional da década de

1980, foi elemento fundamental na existência de um Estado Democrático de Direito. Dessa forma, para se efetivar esse princípio, garantir a não incidência de imposto foi a maneira pela qual o constituinte buscou tratar do tema.

Através do processo constituinte de 1988, o legislador esteve influenciado pelas novas situações ocorridas na época, em especial o neófito retorno à democracia, que, por conseguinte, resultou na elaboração de uma Constituição democrática alicerçada em fundamentos de um Estado possuidor do direito como pilar da sustentação da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho, da livre iniciativa, bem como do pluralismo político.

A imunidade tributária prevista constitucionalmente não seria diferente, refletiu os fundamentos desse momento ímpar na sociedade brasileira quando da construção da constituição cidadã, garantidora dos direitos e garantias fundamentais individuais e coletivas, embora haja algumas situações em que entidades religiosas que gozam do preceito constitucional da imunidade tenham atuações distintas da que fora pretendida pelo poder constituinte, como veremos a seguir.

Conforme o exposto até aqui, o tema religião promove amplos questionamentos, desde a liberdade religiosa e até tema mais específico em matéria de princípios tributários. O enfoque pretendido demonstra a necessidade de ampliar não só a verificação das normas, mas também a verificação da interpretação da norma, seja ela norma constitucional ou lei infraconstitucional.

A Constituição Federal vem tratando expressamente o tema da imunidade tributária dos templos de qualquer culto desde a promulgação da CF de 1946, em que constava, no seu artigo 31, inciso V, alínea b, a previsão da vedação à União, aos Estados e aos Municípios de lançar imposto sobre os templos de qualquer culto<sup>76</sup>. Estava aí estabelecida expressamente então a imunidade tributária sob o fundamento da adoção do princípio da liberdade religiosa.

O que se pode denotar, pelo momento histórico, é a intenção do legislador em garantir a manutenção das entidades religiosas, sob a condição de igualdade de

---

<sup>76</sup>Art. 31 - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: V - lançar impostos sobre: b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

tratamento entre os entes religiosos, garantindo, dessa forma, o respeito à pluralidade de cultos religiosos contida na sociedade brasileira.

Tal situação encontra-se hoje respaldada na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, na qual o legislador estampou a vedação da instituição de impostos sobre templos de qualquer culto sob a argumentação de efetivação do normativo encontrado no inciso VI do artigo 5º do mesmo diploma legal, que preceitua ser inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo ainda assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias.

A imunidade dos templos religiosos no Estado brasileiro, que tem como uma de suas bases a presença da laicidade, por não haver uma religião oficial adotada, foi o interesse do legislador ao estabelecer o benefício a todas as religiões com o intuito de difundir e apregoar valores morais e religiosos baseados nos bons costumes admitidos pela sociedade, sem privilégio no que se diz respeito ao tamanho do templo e à quantidade de seus fiéis. Tal fundamentação legal encontra-se amparada nos objetivos fundamentais da nossa República.

Corroborando os preceitos fundamentais, o legislador ainda estabeleceu, no referido inciso da Constituição Federal, a liberdade de pensamento bem como a liberdade religiosa dos cidadãos, independentemente do modo como ocorra a liturgia da manifestação religiosa e o modo de propagação. A normativa instaurada da imunidade conferiu aos templos a impossibilidade de cobrança do imposto por parte do Estado, por entender o legislador que a atividade religiosa não é algo em que se almeje o lucro, mas tão somente a manutenção de suas finalidades essenciais, conseqüentemente, os interesses dos templos são religiosos, e não de natureza econômica.

O que se entende como templo religioso não é somente aquilo que está ligado ao imóvel, mas tudo aquilo que tenha relação com o exercício da atividade religiosa. Desse modo, a imunidade tributária dos templos abrange todas as atividades relacionadas aos entes religiosos. Exemplo dessa amplitude é a não incidência de imposto sobre a realização de uma missa, casamento religioso para efeitos civis, batizados, missões espirituais, seção de aconselhamento, entre outros. A legislação ainda vai além e prevê o benefício da imunidade até sobre os bens que estejam a serviço do culto.

O que se pode destacar, nessa previsão da norma, é a falta de interesse do legislador, de certo modo, em garantir que a regra imunizante fosse efetivada nos casos de rendas auferidas por meio das demais atividades religiosas destinadas a outros fins senão aqueles estipulados nos seus manuais religiosos, que ao meu ver, deveriam ser passíveis de tributação. É nesse tocante que, diante de exemplos cotidianos de atuações religiosas diversas das pretendidas estatutariamente, fica a norma constitucional com uma lacuna regimental acerca do cumprimento dos requisitos estabelecidos para a configuração da regra imunizante.

Não obstante a previsão da imunidade tributária referente ao exercício das atividades religiosas, temos de trazer o conceito do jurista José Cretella Júnior no que diz respeito ao patrimônio religioso: “o edifício do templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de transmissão inter vivos, em caso de alienação”<sup>77</sup>. Entendendo dessa forma, aduz que, no caso de transmissão do bem pretendido por um contrato de compra e venda, o resultado financeiro da operação servirá para o engrandecimento dos atos religiosos daquela entidade.

Cabe destacar que o referido autor, com embasamento no que o texto constitucional apregoa, estabeleceu que, para o cumprimento das atividades religiosas bem como sua manutenção, fica garantida a imunidade sobre qualquer propriedade de bem imóvel ligado à entidade religiosa.

Tal norma presente na Constituição Federal gera posições controversas, em face da existência da previsão de um Estado laico e da existência de benefício fiscal consagrado pela regra imunizante que afronta, em nome da liberdade religiosa, a obrigação tributária dos demais cidadãos comuns, que dispõem de grande parte do tempo do seu labor para cumprir com suas obrigações tributárias.

Contudo, como é de fácil verificação pela sociedade, em face de toda e qualquer tentativa de aprofundamento na discussão da admissibilidade de atuação irrestrita do instituto imunizante, que se posta como sendo necessário para a sobrevivência das entidades religiosas, verifica-se que de pronto há uma mobilização desses entes para desqualificar a possível discussão, sob o argumento de, que nesse caso, haveria a tentativa de supressão da liberdade religiosa, o que de fato não se pretende com o referido debate. Pretende-se, sim, abrir espaço para

---

<sup>77</sup> CRETELLA JR., José. *Comentários à Constituição de 1988*, 2 ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

verificação do que fora entendido como sendo necessário de resguardo pelo constituinte originário.

O censo do IBGE realizado em 2010 trouxe números atuais da composição das matrizes religiosas bem como o número de seus fiéis encontrados na sociedade brasileira, como demonstrado no quadro abaixo:

Número de brasileiros em cada religião/Censo 2010	
Religião	População
Católica apostólica romana	123.280.172
Evangélicas	42.275.440
Espírita	3.848.876
Umbanda, candomblé e religiões afro-brasileiras	588.797
Outras religiões	5.185.065
Sem Religião	15.335.510
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE)	

Tabela 1: Quantidade de declarantes por religião no Brasil

Só para fazermos um paralelo com os números apresentados no Brasil, em relação aos evangélicos em geral, incluindo o protestantismo, o primeiro lugar do ranking mundial é ocupado pelos Estados Unidos, onde mais da metade da população é adepta da religião evangélica, cujo número de fiéis ultrapassa 155 milhões de pessoas.

Os números, por si só, nos obrigam a fazer uma verificação dos possíveis interesses que permeiam os bastidores dos entes religiosos que buscam aumentar a quantidade de seus fiéis bem como suas contribuições financeiras, a fim de garantir os interesses de seus líderes. Isso é de longe esquecido por aqueles que, por função mandamental, deveriam proteger o cidadão comum e sua fé, bem comum que realmente deve ser assegurado pelo Estado.

A preservação do princípio constitucional da liberdade religiosa se perfaz independentemente da religião escolhida, pois emana do povo a fim de suprir seus anseios, e não o anseio de um determinado líder religioso qualquer. As atuações televisivas de certos entes religiosos e a voracidade com a qual o interesse pela arrecadação se multiplicou nas pregações de seus líderes causam, de fato,

estranheza de que os requisitos legais estejam sendo cumpridos na sua totalidade por estas entidades religiosas.

Não obstante o regramento legal que estabelece a necessidade de manter em território brasileiro o superávit dos recursos oriundos das contribuições dos fiéis, os templos de algumas matrizes estão buscando no estrangeiro a catequização de novos fiéis. Essa busca de fato não se encontra proibida pela norma brasileira, entretanto, conforme disposto em legislação infraconstitucional, a remessa de dinheiro ao exterior é causa de violação aos requisitos de manutenção da regra imunizatória<sup>78</sup>.

### 4.3

#### **Interesse na Criação, Manutenção e no Alargamento do Benefício da Imunidade Tributária**

Neste tópico, é de suma importância buscar junto ao pensamento do constituinte originário o fundamento constitucional que norteava o ideário de criação do instituto imunizatório aos templos de qualquer culto, bem como as condicionantes existentes na sociedade que necessitavam da efetivação de normas básicas que configurassem o afastamento da possibilidade de embaraço por parte do Estado para com os entes religiosos.

Nesse sentido, a liberdade religiosa como sendo o princípio básico a ser protegido pela Constituição foi a motivadora da criação do instituto da imunidade tributária conferida aos templos. Buscar no pensamento da constituinte de 1946 e 1988 tal intenção, conforme já postulado no tópico 4.1 deste capítulo, é fundamental para termos a nítida compreensão que o instituto fora criado sob o viés garantidor da impossibilidade de embaraço aos cultos religiosos via tributação gravosa às entidades.

Não bastasse a presença constitucional do instituto, o que podemos observar nos dias atuais é que cada nova necessidade da atividade religiosa, por exemplo, a aquisição de patrimônio, que possa vir a esbarrar em possível cobrança de impostos é prontamente interpelada na medida judicial competente para garantir a imunidade tributária, sendo esta elevada à condição *sine qua non* para a

---

<sup>78</sup> Regra prevista no normativo do inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional que por analogia deve ser aplicada para as entidades religiosas.

garantia da liberdade religiosa, sendo, com isso, prontamente assegurada pelo poder judiciário sem o devido reexame de cada fato.

Em tempo de amplas garantias alcançadas pelas entidades religiosas na busca de seus interesses, percebe-se que não só de benefícios tributários vivem essas entidades e seus líderes. Em recente publicação feita no Diário Oficial da União, outro benefício que está fora do alcance do cidadão comum, o passaporte diplomático, foi concedido pelo Ministro interino das Relações Exteriores ao líder da Igreja Mundial do Poder de Deus, assim como já concedido anteriormente a cardeais da Igreja Católica, ao líder da Universal e ao líder da Igreja Internacional da Graça. O referido passaporte é um instrumento concedido a presidentes da república, vice-presidentes, ministros de Estado, parlamentares em missão no Exterior, ministros dos tribunais superiores e ex-presidentes, nas garantias de privilégios em viagens no Brasil e exterior.

Em publicação no Diário Oficial da União, datada do dia 14 de janeiro de 2013, o Itamaraty justifica a concessão do passaporte diplomático por parte do governo brasileiro com base o artigo 6º do Decreto 5.978/2006, que dispõe sobre a possibilidade de concessão a pessoas não mencionadas no decreto, estas entretanto devem portá-lo em função do interesse do País. Como já visto neste estudo, qual seria o interesse do Brasil, Estado declarado como laico, em autorizar a emissão de tais passaportes? Sem nenhuma cerimônia, a influência que o poder religioso impõe sobre o Estado está acabando por perpetuar situações que chegam a absurdos, como o que estamos vivenciando em nosso país.

Não perdendo o enfoque, sem sombra de dúvida, as atividades periféricas, não ligadas ao culto, encampadas por entidades religiosas fazem parte de uma situação que a sociedade atual não consegue conceber, isto é, o objetivo da existência de uma irrestrita imunidade tributária que trata os religiosos como estando acima da posição do cidadão comum. Acredito que não haverá um fim ao pretexto garantidor da imunidade tributária dos templos, haja vista sua complexidade de fundamentos e princípios. Entretanto, uma legislação mais moderna, que entenda de fato o que deve ser resguardado enquanto atividade religiosa para o garantismo constitucional da liberdade religiosa, é o mínimo que se espera em matéria legislativa tributária, em especial no tema da propriedade de

bens imóveis, em que há uma necessidade premente para garantia de tratamento isonômico entre as pessoas.

#### 4.4

#### **O Posicionamento do Supremo Tribunal Federal nas Decisões Sobre Imunidade Tributária e a Garantia da Liberdade Religiosa.**

Ao observar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, tem-se que a manutenção incondicional do instituto da imunidade tributária dos templos garante divergências de entendimentos teóricos, às vezes na concordância de conceitos preconizados no Direito pátrio, às vezes na discordância de entes federativos quanto ao enquadramento das entidades frente ao instituto imunizatório. Nessa seara, começo pela decisão referente ao ente religioso e, em seguida, apresento algumas manifestações sobre os demais entes imunizados constitucionalmente.

Para vislumbrar o referido posicionamento da amplitude ao alcance da imunidade tributária aqui tratada e evidenciada, a dos templos de qualquer culto, apresenta-se pelo Supremo Tribunal Federal a transcrição do recurso extraordinário número 325.822-2/SP, in verbis:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". [...]. (STF, RE 325822 / SP - SÃO PAULO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, DJ 14-05-2004.

O recurso da Mitra Diocesana de Jales questionava o Município de Jales, que outrora cobrou o imposto predial territorial urbano de imóveis que se destinavam à locação e de lotes vagos de propriedade da referida igreja, por entender que estes não estariam relacionados com as finalidades relativas às atividades religiosas. Como relator, o ministro Ilmar Galvão ponderou que o juízo do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo fez análise restritiva do conceito de imunidade tributária quando não caracterizou todos os bens da Mitra Diocesana

como sendo imunes, o que fora rechaçado pela recorrente sob a argumentação de que a mesma vinha exercendo subsidiariamente as funções do Estado.

É imperioso destacar esse ponto controverso logo na apresentação dos fundamentos que levaram a Mitra a interpor o referido recurso. Por um lado, o Município exigindo seu tributo como fonte de receita de suas atividades para com o cidadão e, de outro, a entidade religiosa buscando garantir a imunidade tributária de patrimônios adquiridos com a receita auferida de suas atividades religiosas. Vale destacar que a entidade religiosa entende como sendo seu fundamento, como objetivo da garantia irrestrita de sua imunidade tributária, o exercício subsidiário das atividades sociais impostas ao Estado. O que se pode notar com essa justificação é o desalinhamento em relação ao fundamento do instituto imunizatório das matrizes religiosas brasileiras, cuja razão de existência é o princípio consagrado na Constituição Federal da liberdade religiosa.

A pretensão de pacificar o tema sob a argumentação de que as atividades sociais inerentes ao Estado possam ser subvencionadas não encontra no texto constitucional recepção quando da tratativa da temática religiosa, pois o disposto na Constituição remete à observância de uma laicidade estatal e, com isso, a vedação por subvencionar ou embaraçar qualquer atividade religiosa.

A justificativa da decisão do Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes está baseada na analogia com as instituições que prestam serviços, por delegação do Estado, que deveriam ser de sua exclusiva competência, entretanto, como o Estado não o faz, cria dispositivos constitucionais para a ampliação do serviço em detrimento da incapacidade estatal de cumprir com seus deveres preceituados na Carta Magna, o que de toda sorte não encontra amparo no que diz respeito ao regramento religioso.

Na apresentação do relatório, o Ministro Ilmar Galvão faz referência a alguns imóveis que estão alugados com o intuito de auferir renda para cumprimento das missões da Mitra, entretanto, pondera que se a norma constitucional tem ou teve caráter de garantir ao ente religioso o afastamento da tributação, levando ao exponencial, poderá dispor de todo e qualquer patrimônio a título de locação para angariar fundos que objetivam sua atividade religiosa.

Tratar dessa forma irrestrita todas as atividades das matrizes religiosas brasileiras é, de fato, não passar por trás do pano de fundo de uma conduta, ao menos, desprovida dos ensinamentos jurídicos e desconectada do pensamento da sociedade atual. Os ensinamentos trazidos por Hermes Lima desde a década de 1930 pressupõem uma religião privada e não pública, com interesses individuais, cujo culto não tem mais sentido político, porém sentido privado<sup>79</sup>. Esse fato é sempre contestado pela igreja, que naquele tempo era a maior autoridade no Brasil e não corroborava os pensamentos do jurista.

O referido autor dispõe da conceituação do uso político e administrativo da religião e, para tanto, cita Kant como sendo ímpar na definição do que deve ser entendido como religião:

Tinha razão o velho Kant ao acentuar que as Igrejas e os princípios religiosos só têm valor na medida em que servem ao desenvolvimento moral da humanidade. A verdadeira Igreja é a que decorre da comunhão espiritual da alma livre, unidas pelo respeito à lei moral comum.

E termina enfatizando que,

Quando a comunhão espiritual das almas é sufocada e estrangulada pela organização política e administrativa, quando o sentido da elevação e da conduta interior cede à exterioridade do ritual e da organização hierárquica, verdadeiramente não há mais Igreja.<sup>80</sup>

Fazendo uma analogia com toda a amplitude de interpretações e justificativas para a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal, torna-se notório verificar a discussão do conceito de religião, templo, culto, crença, que, no tempo outrora visto, trazia à baila exclusivamente a posição religiosa das Igrejas e, de toda sorte, é isso que deve ser objeto de busca das matrizes religiosas. Dessa forma, a Constituição visa garantir a neutralidade religiosa, e não fomentar aos entes conduta distinta daquela que deve ser o seu objeto-fim.

Ao proferir o voto no recurso extraordinário, o Ministro Ilmar Galvão trata novamente dos imóveis da Mitra, destacando todos os bens que são compostos por ao menos 61 imóveis que pretendem estar alcançados pela regra imunizante para o gozo do não pagamento do IPTU, sob a argumentação de que todos produzem os fins que justificam a manutenção da prática religiosa, que se

---

<sup>79</sup>LIMA, Hermes: Problemas do nosso tempo. 1ª Edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1935. p. 45.

<sup>80</sup>Idem. P. 62.

referencia pela exploração de aluguéis próprios. Deveras, estamos diante de uma entidade que possui diversos imóveis, detentora de uma posição financeira confortável – haja vista a vasta quantidade de imóveis – que em hipótese alguma sofre revés no quesito de cerceamento de sua liberdade religiosa por parte do Estado opressor, fato esse repugnado no pensamento constitucional brasileiro.

O alargamento das hipóteses de aplicação da regra imunizante também é outro ponto destacado pelo nobre ministro, quando da seguinte citação:

Relembro que o Supremo Tribunal Federal, em tema de imunidade tributária, tem-se permitido, nas últimas decisões, uma interpretação mais ampla da matéria, tendência que foi captada pelo Ministro Sepúlveda Pertence quando ao julgar o RE 237.718/SP<sup>81</sup>.

O que se depreende do questionamento é a consagração da deturpação do conceito do termo “templos de qualquer culto”, presente na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da CF, e o ministro, citando o doutrinador Hely Lopes Meirelles, assevera que:

As imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceções ao princípio da igualdade fiscal (princípio da igualdade em matéria de direito tributário que obriga o tratamento igual entre os iguais). Assim, quando a Constituição da República declara imunes de impostos os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”), não há de se estender essa imunidade às taxas e contribuições (que não são por definição tributária espécie imposto), nem aplicá-las aos demais bens das Igrejas que não sejam os recintos de cultos (templos) e seus anexos (casas paroquiais, sede de congregações religiosas e outras dependências institucionais dos cultos, sem abranger, todavia, as casas para locação, os terrenos aforados e outros bens não destinados a práticas religiosas, embora pertencentes à administração das seitas ou cultos<sup>82</sup>.

Buscando ainda conceitos robustos na doutrina, o ministro refere-se à mesma posição doutrinária tida pelo jurista Sacha Calmon Navarro Coelho quando pontua categoricamente que:

No que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se volte a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc.<sup>83</sup> Deste

---

<sup>81</sup> O referido RE 237.718/SP teve como mote principal a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca, diferentemente da imunidade perante os templos de qualquer culto. STF RE 325822-2 São Paulo, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>, pg. 251. Acessado em 10 de março de 2014.

<sup>82</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*, 11ª edição, p. 172.

<sup>83</sup> *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3ª edição, 1999, p 269.

ponto se depreende a posição doutrinária divergente do jurista que engloba em todos os demais imóveis que não se destinam exclusivamente à atividade do culto, não poderão fazer jus à limitação do poder de tributar por parte do Estado. De toda sorte não se pode misturar conceitos e falsos preceitos quando de estabelecimentos que notoriamente se destinam a atividade religiosa, como por exemplo, os conventos e seminários. Colocar todos estes bens dentro de uma mesma tipificação não busca impor os limites que a sociedade atual tende a buscar como algo plausível de justificação legal para o gozo da imunidade tributária<sup>84</sup>.

Nesse tocante, o que destoia do conceito literal é a aceção do que se entende por atividade religiosa. Para tanto, serve o ensinamento do professor Hugo Brito de Machado, que em sua doutrina preconiza que:

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bem pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residências dos religiosos<sup>85</sup>.

A doutrina tem se debruçado sobre a conceituação do que seja “templo de qualquer culto” e a amplitude do alcance da imunidade tributária prevista na Constituição Federal, para identificação do que deve ser protegido da tentativa de intervenção Estatal no domínio religioso. Entretanto, essa conceituação tem nos mostrado uma grande problematidade jurídica quando seus efeitos abastecem a interpretação expansiva e, podemos dizer, imensurável da limitação de cobrança de impostos dos entes religiosos.

Além disso, não se pode deixar de pontuar os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, quando preceitua:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos [...] Mas não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc.<sup>86</sup>

Ao sustentar o acompanhamento do voto ao do Ministro Relator, a Ministra Ellen Gracie pondera que:

---

<sup>84</sup> STF RE 325822-2 São Paulo, p. 253.

<sup>85</sup> *Curso de Direito tributário*, 20ª edição, p. 245/246.

<sup>86</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, p. 137.

O princípio da separação entre Estado e Igreja não admite estender a isenção do patrimônio imóvel pertencente a qualquer dos cultos permitidos. A isenção que alcança os templos diz respeito tão somente ao local de reunião de fiéis e, no máximo, às casas anexas destinadas à congregação religiosa que mantém esse culto. Então, incluem-se os claustros, pátios, estacionamentos, enfim, as áreas adjacentes ao templo<sup>87</sup>.

Dessa exposição de motivos depreende-se que, de fato, somente as áreas ligadas ao templo e a este relacionadas estão encampadas, conforme dito pela eminente Ministra<sup>88</sup>.

Ainda no mesmo voto, a Ministra define que:

Se houver, no caso, outras propriedades destinadas à locação, ou mesmo a outras atividades, como por exemplo, a assistência social ou à educação, elas serão tributadas ou isentas, mas, aí, pelo disposto na letra “c” do art. 150, desde que utilizadas, elas ou suas rendas delas provenientes, exclusivamente para as finalidades beneficentes sem fins lucrativos<sup>89</sup>.

Com isso, busca-se estabelecer uma diferença entre as alíneas “b” e “c” do artigo 150 da CF, como pensado pelo constituinte originário quando estabeleceu, em alíneas diversas, as condições para as diferentes entidades.

Já o ministro Nelson Jobim considera que:

Tendo em vista exatamente o parágrafo 4º do art. 150 da Constituição Federal, que, estabelecendo a trilogia patrimônio-renda-serviços relacionados, no caso

<sup>87</sup> STF RE 325822-2 São Paulo, p. 265

<sup>88</sup> Cabe aqui a ponderação do voto da ministra quando da colocação do termo isenção: “[...] estender a isenção do patrimônio imóvel [...]”; constitui uma divergência de conceito do instituto da imunidade tributária e a isenção tributária. Ao definir como sendo a isenção o instituto que alberga o patrimônio dos templos para o não pagamento de impostos, fere-se o preceito constitucional que define como sendo a imunidade o conceito adequado ao caso posto.

Para não apresentar o erro conceitual e deixar de lado o conceito desse instituto, tem-se que o conceito de isenção é a dispensa de recolhimento de tributo que o Estado concede a determinadas pessoas e em determinadas situações, através de leis infraconstitucionais. Nesse caso, havendo autorização legislativa, diante de determinadas condições, o Estado pode, ou não, cobrar o tributo em um determinado período, ou não fazê-lo em outro, diferentemente da imunidade, que é perene e só pode ser revogada ou modificada através de processo de emenda à Constituição.

A isenção tributária é causa impeditiva do nascimento do tributo nas condições estabelecidas na lei que a estabeleceu. No dizer de Alfredo Augusto Becker, "a regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação". A diferença básica entre isenção e imunidade é de que, na primeira, havia uma regra jurídica geral a estabelecer a hipótese de incidência de um tributo, impedida de funcionar, excepcionalmente, em relação às normas de isenção concedidas, enquanto na segunda, a regra jurídica que estabelece a hipótese de incidência já nasce delimitada em sua abrangência por ordem constitucional.

Em outras palavras, a isenção é somente necessária quando houver previamente a regra jurídica que instituiu o tributo; já a imunidade antecede à regra jurídica que possa vir a instituir o tributo. Ademais, a imunidade alcança somente os impostos, enquanto a isenção pode ser elevada a todos os tributos.

O caráter de exceção é sempre tido pela isenção, pois retira do campo da incidência de determinado tributo um grupo restrito de possíveis contribuintes.

<sup>89</sup> STF RE 325822-2 São Paulo, pg. 265.

específico, à finalidade religiosa, não à assistencial, estenderia a isenção a esse patrimônio.

De novo encontra-se distinção dos conceitos de imunidade tributária e de isenção tributária, ademais, nesse momento deixa claro que há de se aventar a imunidade sobre todas e quaisquer rendas oriundas dos templos e, por conseguinte, o alargamento das hipóteses de fato na manutenção irrestrita do instituto.

Para tanto, afirma:

No exemplo dado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, na hipótese de o estacionamento ser gratuito ou não, dependendo da destinação da sua renda, eu poderia isentá-la se ela se vinculasse exclusivamente a uma atividade relativa ao templo, já que haveria ônus, despesa de manutenção. Não estou me referindo ao terreno, mas à renda, pois há determinadas entidades, assistenciais, inclusive, definidas na letra “c”, que, para manterem essas funções, devem prestar determinado tipo de atividade econômica para produzir renda.<sup>90</sup>

Manifesta-se, portanto, o caráter de obtenção de renda por parte da entidade religiosa para as suas devidas finalidades, independentemente do tipo de exploração de atividade que presta à sociedade. Desse modo, interpreta que ao prestar qualquer tipo de atividade, mesmo que econômica, está alcançada pela imunidade tributária prevista na alínea “b”, mesmo sem se tratar propriamente do templo. Este, porém, não era o propósito maior quando da objetivação da limitação de tributar os entes religiosos brasileiros.

Ao iniciar seu voto, o Ministro Maurício Corrêa perfaz o mesmo entendimento do Ministro Gilmar Mendes e justifica seu posicionamento por entender que, por equiparação, as alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da CF fazem um núcleo só da Mitra, e com isso aduz: “evidentemente, restringindo esse favor à manutenção dos templos mantidos pela mitra, é claro que compreende os rendimentos a que se refere o dispositivo”<sup>91</sup>. Não observando, porém, as atividades a que se relacionavam os imóveis dados em locação, que diferem daqueles pretendidos por todo e qualquer ente religioso.

Em seguida, o ministro Carlos Veloso pressupõe um questionamento básico para a justificação do voto, quais sejam as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, sendo enfático ao ponderar:

---

<sup>90</sup> Idem. p. 266.

<sup>91</sup> STF RE 325822-2 São Paulo, p. 267.

É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as esportulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados<sup>92</sup>.

E continua no mesmo entendimento, pontuando que “o estacionamento para automóveis, vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fiéis, os serviços ali prestados pelo templo, estão abrangidos pela imunidade”<sup>93</sup>. E com isso faz uma cisão na relação entre a atividade religiosa e as demais atividades de exploração econômica praticadas pelas entidades religiosas, tais como a locação de imóveis para fins comerciais:

Dizer que imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, “b”, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convido esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A Igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, “b”<sup>94</sup>.

O que se deve se pretender tratar é exclusivamente o templo e suas atividades religiosas, e não atividades econômicas destinadas à obtenção de renda, mesmo que justificadas para o desenvolvimento de suas atividades fins. Assim, o eminente ministro vota com o relator para desconhecer o recurso extraordinário ora pretendido pela Mitra.

No mesmo entendimento do voto do ministro Carlos Veloso, e com a clareza já proferida no RE 237.718/SP:

EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

O Ministro Sepúlveda Pertence cita aquela que nos parece a melhor doutrina sobre o tema e destaca a obra de Aliomar Baleeiro e de Sacha Calmon

---

<sup>92</sup>Idem, p. 269.

<sup>93</sup>Idem, p. 269.

<sup>94</sup>Idem p. 270.

entre outros e define as diferenças pretendidas pelo constituinte originário quando da efetivação do instituto da imunidade tributária e os entes alcançados pela regra:

Não consigo, sobrepor, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade. Uma, a das instituições de educação e de assistência social porque desenvolvem atividades que o Estado quer estimular na medida que cobrem a sua própria deficiência. Outra, a dos templos, a de ser o culto religioso uma atividade que o Estado não pode estimular de qualquer forma; tem apenas que tolera<sup>95</sup>.

Crerioso o eminente ministro quando faz a distinção do fundamento evidenciado pelo legislador quando da criação do instituto e os enquadramentos da vedação da tributação, ora por se tratar de não influenciar sobre qualquer tipo religioso tendente a qualquer religião e com isso faz presente a garantia de um Estado laico e ora perfaz suas finalidades como pressupostos de mínimos essenciais do garantismo de um Estado de bem estar social para a sociedade. Neste contexto o ministro vota com o relator e finaliza como sendo um ato republicano ao perceber que a tensão sobre o tema possui viés de toda e qualquer natureza.

Logo após o voto do ministro Sepúlveda Pertence, o ministro Moreira Alves postula o que levantou a polêmica e indaga que ainda não produziu seu voto, fazendo das palavras do eminente ministro Gilmar Mendes e vota com a dissidência.

Por fim, o ministro Marco Aurélio, então presidente do Supremo Tribunal Federal invoca a norma do Direito Canônico de 1983, que fora editada pelo Papado de João Paulo II, para ponderar:

Os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 da Constituição Federal<sup>96</sup>, porque esse artigo, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato impositivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada, e, no tocante à imunidade, não há esse aporte.<sup>97</sup>

Finaliza fazendo uma ligação entre o dispositivo constitucional estabelecido na alínea “c” com a alínea “b” do art. 150:

<sup>95</sup> STF RE 325822-2 São Paulo, p. 271.

<sup>96</sup> Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público; II - recusar fé aos documentos públicos; III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

<sup>97</sup> STF RE 325822-2 São Paulo, p 274.

Ressaltou bem o Ministro Moreira Alves que a Carta de 1988 trouxe a novidade do parágrafo 4º do artigo 150, sobre as vedações expressas do inciso VI, e, aí, houve referência explícita a alínea “b”, que cogita da imunidade quanto aos templos de qualquer culto. De acordo com o citado parágrafo 4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta “com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade<sup>98</sup>.

Conclui, portanto, seu voto por conhecer do recurso e, por contagem dos votos, efetivando o pleito da Mitra diocesana de Jales em São Paulo, que logrou êxito no seu pedido de vedar ao município a cobrança de impostos sobre seus bens dados em locações.

Podemos observar que decisão influencia toda e qualquer atitude que pode ser tomada pelos diversos entes religiosos brasileiros. Caso expoente na sociedade atual encontra-se em fase final de construção de um templo cuja entidade religiosa de proporções épicas e que a entidade religiosa não pagará qualquer tipo de imposto sobre propriedade territorial urbana de todos os bens imóveis, ou seja, pelo patrimônio construído.

Não obstante o não pagamento de imposto sobre as propriedades, tem-se que nem mesmo o imposto de importação das pedras oriundas de Jerusalém poderá ser cobrado pelo Estado. A Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu, por unanimidade, pela confirmação da sentença da 2ª Vara Federal de Santos, que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário na referida importação, a rigor pela fundamentação baseada no princípio da garantia da liberdade religiosa e tudo com o embasamento do referido recurso extraordinário (325822) proferido pelo STF.

#### 4.5

#### **Propostas de Novas Políticas Tributárias. Itália, Exemplo a Ser Seguido?**

As experiências encontradas ao redor do mundo demonstram o quanto há pluralidade de previsão de imunidade aos entes religiosos, seja na própria constituição, como no caso do Brasil, seja em lei infraconstitucional, como no caso dos EUA, bem como os entendimentos socioculturais sobre a necessidade de

---

<sup>98</sup> Idem. pg. 274 e 275.

se ter ou não tratamento diferenciado para as entidades religiosas, ao ponto de existir na Alemanha a previsão de instituição de impostos em favor das igrejas.

Ilustrando tal situação e sua fundamentação de existência, Misabel Derzi, citando Aliomar Baleeiro, pontua que:

Muitos sistemas jurídicos favorecem as ordens religiosas com isenções e mesmo subsídios, por meio de transferências orçamentárias. Mas tais auxílios financeiros somente acontecem quando tais corporações ou instituições desenvolvem atividades filantrópicas e caritativas, seja no campo da educação, da saúde ou da assistência social. Vale dizer, auxiliam o Estado no cumprimento de tarefas de natureza pública e, ao mesmo tempo, demonstram total desinteresse econômico. São *non profis*<sup>99</sup>.

Esse não é o caso que o legislador originário buscou proteger na Carta Magna brasileira, pois o instituto da imunidade tributária, conforme exaustivamente disposto no presente, é fundamentado pelo princípio da liberdade religiosa.

No texto constitucional italiano, pondera-se que o Estado tem legislação exclusiva em determinadas matérias, em especial: moeda; tutela da poupança e dos mercados financeiros; tutela da concorrência; sistema de câmbio; sistema tributário e contábil do Estado; divisão igualitária dos recursos financeiros.<sup>100</sup>

Ainda no entendimento do mesmo diploma legal, fazendo a tradução ao melhor entendimento jurídico português, os municípios, as províncias, refiro-me às áreas metropolitanas e aos estados, possuem autonomia financeira de entrada e saída dos recursos. Possuem recursos autônomos. Estabelecem e aplicam tributos e entradas próprias, em harmonia com a Constituição e segundo os princípios de coordenação da finança pública e de sistema provisório. Dispõem de coparticipação na receita dos tributos do tesouro, ou seja, da União, como conhecemos no Brasil.<sup>101</sup>

<sup>99</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 10ª ed. Atualiz. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 501.

<sup>100</sup> Art. 117 - La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie: e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;"

<sup>101</sup> Art. 119 - I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio."

Ademais, alguns impostos são estipulados pelo Estado italiano, outros pelos municípios, províncias, etc. O *IMU* (Imposto sobre bens territoriais), por exemplo, é estipulado pelo Estado, mas são os municípios que fazem a cobrança e detêm os recursos. A situação da Igreja é diferente para a Santa Sede (Estado independente do Vaticano) que, com os Pactos Lateranenses, “obteve” isenção de vários impostos, inclusive do *IMU*. Então, mesmo o Estado do Vaticano (Santa Sede) sendo situado no centro de Roma, o governo italiano reconhece a soberania e sua independência, não legislando na sua competência.

Já as igrejas que estão no território italiano não pagam o imposto territorial, ou seja, de propriedade, entretanto, os imóveis com fins comerciais são passíveis de cobrança, pela destinação a que se pretende. Ainda a legislação permite várias possibilidades de se obter a isenção do imposto por parte da entidade religiosa, caso o imóvel, mesmo que comercial, desenvolva ao menos em parte uma função cultural ou filantrópica, pretendida pela entidade religiosa em seus fundamentos.

Dentre essas possibilidades, podemos destacar uma entidade de ensino particular que dispõe de bolsas de estudo para a comunidade e, por isso, poderá ser beneficiada com a isenção do imposto. Um determinado museu que tem o ingresso gratuito para a comunidade também poderá pleitear o não pagamento de imposto, por prestar um bem cultural à comunidade, dentre outros exemplos.

De toda sorte, a massa populacional italiana tende a opinar de forma contrária, ou seja, para que as entidades religiosas pagassem mais impostos, diante de todo o patrimônio existente em nome delas, mas uma parte da população, mais racional e informada, reconhece que a Igreja, com o seu patrimônio, é um dos principais interesses dos turistas que visitam a Itália. Em outras palavras, a Igreja Católica para a Itália é uma enorme fonte de recursos, até mesmo pelo seu cunho turístico.

Em suma, a Igreja possui isenção de imposto sobre imóveis, notadamente aqueles que são utilizados para o culto, atividades culturais e sociais. Tal normativa não é somente para a Igreja Católica, mas para templos de qualquer credo. Entretanto, os imóveis da igreja que possuem função comercial pagam normalmente o imposto sobre a propriedade.

---

Deixar de fora da tributação algo em torno de 50 mil a 100 mil propriedades dedicadas ao culto foi a esfera que norteou o trabalho do Estado italiano, cujo parlamento aprovou a chamada “lei de conversão”, de nº 27 em 2012, que modifica uma lei de 1992, na qual se elencam os casos de isenção do referido imposto municipal único. Só não estão obrigados ao pagamento do imposto os imóveis “utilizados por entidades não comerciais destinadas exclusivamente ao desenvolvimento sem objetivo de lucro de atividades assistenciais, previdenciárias, sanitárias, didáticas, culturais, recreativas, esportivas e de religião ou culto”.

O referido imposto, por força da legislação, ficará em fase experimental de arrecadação até o final de 2014 e entrará em vigor em caráter definitivo a partir de 2015. A quebra de um tabu de não tocar no patrimônio da Igreja Católica foi posta à prova e, com isso, a Itália ganha em termos da igualdade de tratamento entre todos os seus cidadãos.

Não só no território italiano temos a modificação legal, também no Brasil algumas premissas começam a ser tomadas para a tratativa da imunidade tributária das entidades religiosas. Tímido, mas com a razão necessária para sua existência, o decreto 7.979, de abril de 2013, altera o decreto que institui a obrigação do o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Nesse sentido, a Presidência da República institui que, sendo o Sped o instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, acabou por incluir as pessoas jurídicas imunes ou isentas, ou seja, todas aquelas previstas nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da CF. Com isso, passa as matrizes religiosas brasileiras a serem obrigadas a adotar as medidas contábeis necessárias ao cumprimento da legislação infraconstitucional, em especial a regulação do disposto no inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional<sup>102</sup>.

O campo da discussão da matéria ainda possui grande timidez por parte das autoridades competentes, tanto no legislativo, quanto no executivo, pois tratar

---

<sup>102</sup> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

do assunto é levantar a bandeira do não interesse privado das entidades que detêm o benefício constitucional.

O legislativo federal, competente na matéria, bem como a sociedade brasileira já puderam, no passado recente, através da Proposta de Emenda à Constituinte número 176-A, em 1993, proposta pelo Deputado Eduardo Jorge, discutir no Congresso Nacional uma modificação do texto constitucional no que diz respeito à imunidade tributária dos templos, sob a justificação de que “as imunidades tributárias que pretendemos suprimir decorrem, quase todas, da Constituição de 1946; poucas foram introduzidas em nosso Direito pela Constituição de 1988”<sup>103</sup>, nesse sentido, basicamente, as imunidades foram ampliadas.

O deputado continua justificando o seu postulado e, para contextualizar a situação vivida nos dois tempos constitucionais, pondera:

Em 1946, saía o País de um prolongado período ditatorial e os constituintes da época, sequiosos por liberdade de pensamento, pensaram consegui-lo e garanti-lo, através de normas constitucionais. O que se viu de lá para cá, ao atravessarmos um período negro da nossa história, foi que os cuidados tomados pelo legislador constitucional não foram suficientes para impedir a queda da democracia e a consequente perda das liberdades constitucionais<sup>104</sup>.

Referiu-se ao que mais tarde se viu na história brasileira, como a supressão de grande parte dos direitos e garantias fundamentais que conhecemos em nosso Direito contemporâneo.

Nessa parte da justificação, apresenta o fundamento tributário que permeava sua intenção de suprimir a totalidade do disposto no artigo 150 da CF, quando enfatiza:

Além disso, o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas anos mais tarde para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear benefícios tributários concedidos pela Constituição<sup>105</sup>.

Dessa forma, o legislador trouxe ao encontro de sua justificação a categoria de evasão fiscal, que pela doutrina majoritária é entendida como procedimentos ilícitos a fim de evitar o pagamento de tributos, ou seja, caracteriza

---

<sup>103</sup> Diário do Congresso Nacional. Seção I de agosto de 1995 p.16445.

<sup>104</sup> Ibid.

<sup>105</sup> Diário do Congresso Nacional. Seção I de agosto de 1995 p.16445.

a evasão fiscal como uma sonegação ou simulação. Para tanto, servem os ensinamentos da professora Misabel Derzi, que bem clarifica os institutos em tela:

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. [...] Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros<sup>106</sup>.

Por se tratar do conceito de evasão fiscal, uma situação antagônica ao que se pretende com a limitação da tributação por meio das imunidades tributárias constitucionais, vê-se que não há nem previsão de possível arrecadação por parte do Estado, não podendo assim ser tratada como evasão fiscal, quando da não obrigatoriedade do recolhimento do imposto por parte das entidades imunes.

Ao relator coube fazer a explanação de motivos para o devido arquivamento do projeto de lei e, para isso, utilizou da vasta doutrina que o tema já despontava na época. Destacam-se aí alguns conceitos trazidos de renomados juristas, tal como José Afonso da Silva, quando da definição de liberdade religiosa presente como preceito fundamental na Carta Magna brasileira:

[...] A lei poderá definir melhor esses locais não típicos de culto, mas necessários ao exercício da liberdade religiosa. E deverá estabelecer normas de proteção destes e dos locais em que o culto normalmente se verifica, que é o templo, edificação com as características próprias da respectiva religião. Aliás, assim o tem a Constituição, indiretamente, quando estatui a imunidade fiscal sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”).

O aludido texto trazido pelo eminente doutrinador José Afonso da Silva nos remete ao pensamento constitucional e à necessidade de legislação infraconstitucional que conseguisse conceber uma organização do que foi pensado e consagrado pelo texto constitucional.

Embora saibamos que as regras contidas no Código Tributário Nacional trazem requisitos indispensáveis para a manutenção da imunidade tributária, como disposto em seu artigo 14, o que se espera de uma legislação moderna é o enquadramento do que são atividades religiosas em detrimento de atividades econômicas desenvolvidas por entes religiosos, embora seja evidenciado também

---

<sup>106</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, pg. 214 e 215.

que a não observância de tais condicionantes se perfaz por vezes em algumas entidades religiosas.

Não obstante a pretensão de suprimir a imunidade tributária dos templos, a referida proposta de emenda referiu-se à supressão de toda e qualquer imunidade contida na Carta Magna. Embora a discussão no presente trabalho se restrinja à questão religiosa, não se pode esconder das demais organizações que permeiam tal instituto tributário.

Tabular na referida proposta a supressão de toda a regra de imunização presente na Carta Magna, foi, por parte do representante do povo, no mínimo uma divergência conceitual, pois considera, no todo ou em parte, divergências de preceitos e fundamentos quando da lista de entes alcançados pela Lei Maior. Tratar num mesmo projeto a definição e fundamentos religiosos, os quais o Estado, por princípio, não pode embaraçar nem subvencionar, incluindo atividades que o próprio Estado não consegue atingir na totalidade, necessitando de terceiros para garanti-las, é a meu ver não querer enfrentar em separado cada um dos temas preconizados pelo constituinte para a pretensão que fora traçada nos fundamentos da república federativa do nosso país.

Nessa via de entendimento, não seria diferente que o nosso Congresso Nacional, através do parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, propugnaria o arquivamento da proposta através de seus fundamentos apresentados no voto do relator, não refletindo aqui a fundamentação regimental para a análise do mérito: “[...] contudo, no que tange aos direitos e garantias individuais, a proposição apresenta conexão com a liberdade religiosa, a liberdade político-partidária e a liberdade de expressão [...]”. Dessa forma, o relator pontua que garantias constitucionais estão sendo levadas a pré-questionamentos para a devida supressão do texto constitucional, questionamentos esses cuja presença no texto é inadmissível, por justificação, por meio de emenda constitucional.

Para um primeiro posicionamento, o relator traz à baila a questão religiosa e, para tanto, cita renomados doutrinadores do tema, como Darcy Azambuja, na sua obra “Teoria Geral do Estado”, além de não esquecer de Aristóteles e finaliza dizendo:

Assim, o Estado existe para realizar o bem temporal dos homens no terreno político. Mas o homem precisa de outros bens temporais, que o Estado não é capaz de realizar, e de bens espirituais que o Estado não pode desconhecer, mas

que não deve cuidar, por lhe faltar competência para tal. Desta feita o preceito aqui invocado não gera nenhuma discussão sobre qual é a competência do Estado e as suas limitações, seja no campo da materialidade ou seja no resguardo do campo da espiritualidade<sup>107</sup>.

No desenrolar de seu parecer, acredita o relator que:

Como se vê, a supressão da alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, ora alvitrada na presente proposta, viola um direito individual: a liberdade religiosa (art. 5, VI da Constituição Federal). Pois, ao tributar os templos de religiosos, poderá criar-lhes dificuldades de funcionamento, além da possibilidade da fiscalização ser eventualmente exercidas por fiscais impregnados de fanatismo religioso, motivo que poderá levar a arbitrariedade de ação com igrejas de seitas diferentes das suas.

E continua justificando que: “Este deve ter sido a razão principal que levou os Constituintes brasileiros de 1946 e 1988 a tornar imunes de tributação os templos religiosos”.

Sem dúvida nenhuma, analisando a doutrina pertinente ao caso proposto, observa-se que este sim foi o fundamento que o legislador originário teve a intenção de preservar com seus dispositivos legais. Entretanto, a justificação que a atuação do poder fiscal tributante seria perseguidor de entidades da qual ele não se faria membro é algo em que não acreditaríamos nos nossos próprios procedimentos jurídicos. Ao entender dessa forma, estaríamos descobertos de toda e qualquer atuação do poder judiciário para o cumprimento do devido processo legal, presente na mesma Carta Magna vigente.

Ao passar pelo argumento da imunidade religiosa, passa-se a expor a questão da imunidade tributária dos partidos políticos, cujo fundamento constitucional se baseia no pluripartidarismo político, um dos princípios fundamentais da república brasileira na Carta de 1988, que, em síntese, dispõe que “o legislador constituinte fez a opção que melhor ajuda a democracia, ao mantê-la e consolidá-la como garantia da liberdade político-partidária”. No mesmo posicionamento, incluem-se os sindicatos laborais, as instituições de educação e de assistência social sem finalidades lucrativas e, em relação a estas, justifica dizendo que “são elas entidades auxiliares do Estado”<sup>108</sup>.

De toda sorte, as explicações e fundamentos apresentados pelo relator da proposta deixam claro que há uma divisão no que se pensou como atividades que

<sup>107</sup> Diário do Congresso Nacional. Seção I de agosto de 1995 pág. 16447.

<sup>108</sup> Diário do Congresso Nacional. Seção I de agosto de 1995 pág. 16449.

deveriam gozar do instituto da imunidade tributária, quando se dividiu a alínea “b” (templos de qualquer culto) das imunidades das entidades presentes na alínea “c” (tratadas como sendo aquelas que prestam auxílio ao funcionamento do Estado).

Desta feita, acredito estar aí o grande equívoco existente na jurisprudência pacificada no entendimento da irrestrita imunidade das entidades religiosas, pois nunca foi, neste Estado Democrático de Direito, e não será uma função do Estado a pretensão religiosa, fato amplamente incontroverso na doutrina sobre o tema de entrelaçamento entre religião e Estado.

Por fim, a relatoria traz à tona todo um conceito de direitos e garantias individuais, que nesse tocante seriam suprimidos, bem como uma questão técnica no que diz respeito à inserção de comando na PEC em discussão e, com isso, para ao fim, opinar pela inadmissibilidade da emenda constitucional.

Por conseguinte, o parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da casa legislativa vota por unanimidade em reconhecer as justificações do relator no que diz respeito à inadmissibilidade da supressão da imunidade dos templos (alínea “b”) e pela inadmissibilidade, com alguns votos contrários com referência às alíneas “c” e “d”.

Alguma outra situação passível de ser encontrada seria possível frente à situação constitucional presente que inviabilizaria pela existência da impossibilidade de modificação do texto constitucional quando se trata do tema de garantias e direitos fundamentais presentes na CF.

Tema dessa grandeza se perpetua nos holofotes da Constituição brasileira e com a apresentação de tipos justificativos capazes de modificar a verdadeira essência do pensamento do constituinte originário, cujo objeto sempre foi perpetuar a liberdade de todo e qualquer tipo de crença religiosa.

Em observância ao postulado jurisprudencial apresentado no RE 325822-2/ SP do STF, fica caracterizado que o fundamento da liberdade religiosa tornou-se elemento secundário na justificação do garantismo da imunidade tributária, pois, ao fazer o paralelismo entre as alíneas “b” e “c” do artigo 150 da CF, afim de buscar no conceito de subsidiar as atividades pretendidas pelo Estrado, a suprema corte brasileira arguiu, para pensamento do constituinte originário, algo que ele jamais buscou defender em seu ideário de discussão no processo constitucional.

Tendo em vista que o presente estudo visa ponderar alguma nova posição legal que não fira preceitos estabelecidos constitucionalmente, trazer uma discussão acerca da possibilidade de taxaço de imposto sobre as propriedades imóveis das matrizes religiosas brasileiras não seria desrespeitar o princípio da liberdade religiosa, pois, na prática religiosa, os templos de natureza grandiosa iriam pagar o imposto sobre a grandiosidade que eles se propõem a ter, enquanto que um templo de pequeno grupo religioso qualquer não pagaria um imposto substancial ao ponto de inviabilizar o culto de sua crença, visto que, mesmo que por via contratual, poderia esse pequeno templo refutar o pagamento de IPTU, pois a jurisprudência brasileira imputa ao proprietário do imóvel locado, quando da não previsão disposta em contrário no contrato, o pagamento do referido imposto.

O problema se perpetua na medida em que as discussões se pautam em interesses privados, que, por muitas das vezes, sem justificacão plausível, são incapazes de evoluir ao campo da razão, deixando de fora dessa esfera cunhos dogmáticos que não se prestam à evoluçao social. Viveremos assim sob a redoma que se refere ao tema religioso para o continuísmo casuístico que beneficia a poucos.

## 5 Conclusão

O tema religião remete sempre a uma inquietação na sociedade por sua própria natureza e pelos fundamentos que a cercam. No Estado Democrático de Direito, a previsão da liberdade de pensamento corrobora a prática da ampla discussão sobre determinados assuntos de interesse do indivíduo. No que concerne à discussão da liberdade religiosa, podemos destacar o superficial debate no campo do Direito, em especial dos fundamentos que se perfazem como sendo legítimos para a garantia e ampliação da regra imunizante dos templos de qualquer culto.

A fundamentação da liberdade religiosa não discutida com a profundidade necessária que o tema requer, diante da suma importância no rompimento de barreiras historicamente concebidas em matéria de direito tributário, o que coloca em contrassenso um dos pilares da formação do Estado brasileiro. Nesse mesmo entendimento, o constituinte tratou de posicionar a matéria dentro dos preceitos pétreos dos direitos fundamentais e garantias individuais, conforme se depreende do artigo 5º da CF/88.

Desde a década de 1930, a temática Religião / Estado tem nos postulados de Hermes Lima a evidência de que sempre merece uma maior criterização de pensamentos, quando o referido autor aduz em sua obra que:

O progresso social e moral do mundo não pode fazer-se senão com o livre exame das instituições do presente, o amplo debate das ideias e princípio que se acham em vigor. O progresso social e moral do mundo está destinado, em suma, a operar-se com sacrifícios da ordem dominante e dos interesses criados<sup>109</sup>.

Traz assim o pensamento necessário de mudança que se pretende na sociedade em cada um de seu tempo e, por fim, enfatiza:

[...] mas, ao lado dessa atividade renovadora que, no campo da inteligência, consiste em examinar as instituições e os princípios em que as instituições se apoiam, existe a atividade que não quer mudanças e possui horror às transformações. Esse horror origina-se de que transformar na sociedade significa

---

<sup>109</sup> LIMA, Hermes. *Problemas do nosso tempo*, Companhia editora nacional, 1935. São Paulo, p60.

fatalmente descolocar interesses, transferi-los de posição, eliminar privilégios legais e sociais<sup>110</sup>.

Nada mais moderno e de necessária reflexão nos tempos atuais em matéria de imunidade tributária irrestrita às matrizes religiosas brasileiras por seus desmembramentos na sociedade em que vivemos.

Em relação ao ponto do estabelecido na fundamentação teórica da manutenção e ampliação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, na recente decisão estampada pelo Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário 325.822-2/SP, houve clara desconexão dos conceitos preteridos pelo constituinte originário quando do estabelecimento da regra tributária. A utilização do fundamento, pela Mitra Diocesana de Jales, de que as funções exercidas pela mesma seriam subsidiárias às do Estado trouxe à luz da reflexão o ponto crucial na função das matrizes religiosas brasileiras. Não se pode falar de atuação subvencionada de determinada religião por haver, por preceito constitucional, a falta de religião oficial no Brasil.

De acordo com o conceito extraído do dicionário Michaelis, entende-se por “subvencionar” “dar subvenção a; estipular ou manter um subsídio a”<sup>111</sup>, enquanto “subsidiar”, de acordo com o referido dicionário, seria “contribuir com subsídio para a realização de; dar subsídio a; auxiliar, coadjuvar, reforçar”, no caso, as funções do Estado

Realizando a análise criteriosa da melhor doutrina sobre o assunto, fica evidente a discordância dos fundamentos a que se chegaram na decisão proferida pelo STF, que também corrobora a ideia de que intenção do legislador sempre foi a de proteger a liberdade religiosa da imposição pelo Estado de uma tributação que acabasse por impedir a consecução das atividades de determinada religião, passando os seguidores religiosos, com isso, a ter “apenas” aquelas em que o Estado concedesse algum benefício. Esse pensamento na história constitucional brasileira se torna divergente quando se dá, a meu ver, decisão fundamentalmente equivocada proferida pelo STF.

Os conceitos de imunidade e isenção tributária são corriqueiramente confundidos, até mesmo nas palavras contidas no voto da ministra Helen Gracie,

<sup>110</sup> Ibid. p. 70.

<sup>111</sup> <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=subvencionar>, consultado em 02/06/2014.

quando da tipificação da isenção tributária em detrimento do instituto da imunidade tributária, que era de fato o tema a ser tratado no bojo do recurso extraordinário.

Sabendo que, diante de toda a discussão jurisprudencial e doutrinária, a aplicação de fundamentos faz parte do processo decisório de toda e qualquer corte de justiça do nosso país, e que essas cortes, em especial o STF, possuem seres humanos providos de entendimentos privados sobre determinados assuntos, em especial no que concerne aos assuntos religiosos, faz-se necessário de fato e de direito aprofundar em nível concludente para que as discussões reflitam a normativa pretendida juntamente com os entendimentos doutrinários.

Concludentes ou não, os trabalhos acadêmicos valem ao menos para uma reflexão acerca dos temas propostos. Este trabalho, em especial, acredito ter importância em nossa sociedade atual, devido à necessidade de reinterpretação da norma constitucional nos moldes e valores cultuados no momento presente.

Nesta contribuição, não tive o propósito de me posicionar favoravelmente ou desfavoravelmente para qualquer entidade religiosa em relação ao instituto imunizatório dos templos, mas buscar fatos e fundamentos que nos permitam enxergar melhor a condição das regras e seus pressupostos de validade frente aos caminhos traçados pelas matrizes religiosas brasileiras. O momento nos exige que façamos um esforço, para que aquilo que fora pensado pelo legislador original não nos deixe somente pelo pano de fundo da legislação e que, conforme se traduz na célebre frase “o momento exige que os homens de bem tenham a audácia dos canalhas”<sup>112</sup>, possamos alcançar dias melhores da atuação cidadã.

Assim, tal condição tributária especial emergiu pelo legislador com o objetivo de proteger aqueles valores maiores contidos em princípios constitucionais, como a propagação da religião, a liberdade e a igualdade de todos os homens. Tal matéria se baseia em princípios tais como a liberdade de crença, de culto.

Nesse tocante, o presente trabalho faz uma análise abrangendo a doutrina pertinente e os casos concretos de forma analítica, explorando o instituto jurídico da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, letra “b” da Constituição

---

<sup>112</sup> Benjamin Disraeli, escritor inglês do século XIX, influente na política, com sua atuação reformista como primeiro ministro do Reino Unido em 1868 foi imperioso ao conceber a expansão do império britânico.

Federal, em especial a existência da garantia da liberdade religiosa como sendo o elemento indispensável para a manutenção daquilo que sempre se pretendeu salvaguardar neste Estado, requisito esse, em conjunto com os demais, garantidor das benesses tributárias dos entes religiosos.

Para tanto, serve o conceito de imunidade preconizado pelo professor Ruy Barbosa Nogueira, que entende o instituto como sendo uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

Diante da previsão constitucional da configuração do Estado laico brasileiro, pretende-se convalidar todas as formas de religião que, de qualquer modo, servem de mecanismos onipresentes de justificação de um modelo religioso que detinha, ou ainda detém, influências político-jurídicas na nossa sociedade, embasadas nas situações apresentadas pela regra constitucional.

Destarte, como é cediço, entre outras situações encontradas na prática, ainda existem templos da religião de matriz africana que não têm assegurado a imunidade tributária, sendo obrigados a pagamento do IPTU, portanto diferentemente das matrizes religiosas tradicionais brasileiras e suas influências.

Frisa-se, no entanto, o exemplo contraditório trazido pelo professor Eduardo Sabbag quando leciona que

a propriedade rural adquirida pela Igreja e utilizada para retiros espirituais estará protegida pelo manto da regra imunizante. Por outro lado, se tal gleba rural for destinada à criação de animais ou plantações, será devido o ITR.<sup>113</sup>

Imposto este que deveria ser alcançado pela imunidade sobre o patrimônio da referida entidade religiosa.

De qualquer sorte, a suprema corte brasileira tem decidido pela efetivação irrestrita da imunidade aos templos de qualquer culto, especificamente em relação à incidência do IPTU sobre os imóveis das entidades religiosas, dirimindo as controvérsias na interpretação dada por alguns municípios, no sentido de que Templos apenas gozem de imunidade em relação à área onde são realizadas as cerimônias religiosas.

---

<sup>113</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 3ª edição, Siciliano Jurídico, São Paulo, 2003, p. 42/43.

Doutrina e jurisprudência têm se posicionado acerca da regra imunizante de forma a conferir aos entes religiosos caráter diferenciado na tributação que, de certo modo, alcança não somente as atividades religiosas por si só, mas também a maioria de suas atividades periféricas, além de outros entendimentos no patrimônio e serviços religiosos, o que demonstra que, por detrás do fundamento único, há de fato uma discriminação aos entes religiosos minoritários.

Destarte, podemos observar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal na manutenção incondicionada do instituto, garantindo de toda forma ao patrimônio das entidades religiosas amplos benefícios tributários sob o argumento de preservação da liberdade religiosa.

Quais seriam, então, os pesos e as medidas acerca da incidência ou não da regra constitucionalmente estabelecida? Seria a amplitude de atuação da entidade religiosa, com sua influência nos poderes estabelecidos, ou simplesmente sua obediência aos requisitos estipulados pela norma constitucional e infraconstitucional?

Desse modo, ao analisarmos o assunto tratado no presente trabalho, temos a possibilidade de emitir uma conclusão na qual fica de fato configurada a influência cada vez mais presente do peso em relação ao tamanho do clero para a existência ou não dos benefícios da regra imunizante aos templos de qualquer “talvez” culto.

Em posição antagônica ao irrestrito fundamento preconizado na Carta Magna, tem-se a posição jurisprudencial do STJ sobre os imóveis dados em locação pela autarquia estadual e a competência do fisco em provar que a utilização dos mesmos não alcança suas finalidades. Isso posto, são questionamentos veementemente distintos do estabelecido na posição do STF quando dos imóveis dados em locação dos templos de qualquer culto no Recurso Extraordinário 325822-2/SP.

O Superior Tribunal de Justiça prevê que, consoante entendimento dessa Corte Superior, cabe ao poder tributante o ônus de provar que o imóvel gerador do tributo, locado pela entidade autárquica a terceiros, não está afetado às suas finalidades institucionais para efeito de afastar a imunidade usufruída. Ao ente religioso tudo é permitido sob a alegação de que as entidades religiosas não podem ser tolas do princípio da liberdade de culto.

São os precedentes arguidos no:

AGRG NO ARESP 304.126/RJ, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE 22.08.2013; AGRG NO RESP. 1.233.942/RJ, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE 26.09.2012; E AGRG NO ARESP 236.545/MG, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 26.11.2012. Incide à espécie a Súmula 83/STJ. 4. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE desprovido. AgRg no AREsp 493525/MG – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho – DJ 19/05/2014.

Vejamos se não há uma colisão de fundamentos no entendimento das cortes superiores deste país, ao tratar de tema de natureza semelhante, pois por um lado o fisco municipal cobrou IPTU de um imóvel de propriedade de uma autarquia estadual que foi alugado a terceiros, cuja finalidade não se configura como atividade-fim do poder estatal, havendo a obrigação de comprovar judicialmente que essas atividades não são de competência da autarquia, ao passo que a entidade religiosa se permite alugar os imóveis a qualquer título sob a previsão de que as rendas auferidas pela locação serão utilizadas nas atividades-fins da entidade, a qual se ampara na obrigação social de competência do Estado.

Sem dúvida, denota-se dois pesos e duas medidas, ao ponto de impor à autoridade fiscal a obrigação de verificar se as atividades públicas estão condizentes com as funções do Estado. É dentro desse cenário escuro que se demonstra o quanto é necessária a equidade de fundamentos exigidos pelo judiciário brasileiro, afim de mostrar à sociedade que de fato as normas são cumpridas no linear de suas imposições.

Além de um posicionamento equilibrado por parte do poder judiciário, o legislativo tem a necessidade de estabelecer normas mais modernas que darão suporte ao pensamento que deve ser realmente pretendido, conforme estabelecido pelo constituinte originário, a saber, a liberdade de culto de qualquer crença pelo cidadão.

A modificação na estrutura legal deste país é condição para que se tenha a clareza necessária para rompermos com um modelo de Estado que não mais reflete o conceito moderno de sociedade que queremos que seja perpetuado. Se essa manutenção for por falta de exemplo, cabe informar que no berço da Igreja Católica já se refletiram e construíram mudanças legais que implicam no tratamento tributário igual entre as pessoas possuidoras de patrimônios imóveis destinados a atividades não ligadas à religiosidade.

## 6 Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

Anais do Senado Federal (Atas de Comissões) constituinte de 1946. Disponível em [http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RP\\_AnaisRepublica.asp](http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RP_AnaisRepublica.asp)

Anais do Senado Federal (Atas de Comissões) constituinte 1987-1988. Disponível em [http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RP\\_AnaisRepublica.asp](http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RP_AnaisRepublica.asp)

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2012.

BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto – 2ª edição, São Paulo: Dialética 2001.

BETTENCOURT, Estêvão Tavares. **Católicos perguntam**. 3ª ed. São Paulo: O Mensageiro de Santo Antônio, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **História constitucional do Brasil** / Paulo Bonavides, Paes de Andrade. - Brasília, OAB editora, Universidade Portucalense Infante D. Henrique, 2008.

BRAGA, Sérgio Soares. **Quem foi quem na Assembléia Constituinte de 1946: Um perfil socioeconômico e regional da Constituinte de 1946**. Dissertação de Mestrado apresentada no Departamento de Ciência Política do Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Estadual de Campinas, sob a orientação do Professor Dr. Décio Azevedo Marques de Saes. 1998.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 22 abr. 1824. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm), Acesso em: 20 de jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm) . Acesso em: 20 jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm)> . Acesso em: 20 jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)> Acesso em: 20 de jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 20 out. 1967. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)> Acesso em: 20 de jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1969). **Emenda Constitucional n. 1**. Brasília, 20 out. 1969. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)> Acesso em: 20 de jul. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 20 de jul. 2013.

BRASIL. Assembléia Constituinte. **Anais da Assembléia Constituinte de 1946**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946-1951. 26 v.

BRASIL. Assembléia Constituinte. **Anais da Assembléia Constituinte de 1987/1988**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional.

BRASIL. Código tributário nacional (1966). **Código tributário nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Imunidades tributárias**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, 1984.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário contemporâneo** / Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi, Humberto Theodoro Jr.; prefácio Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editoria Revista dos tribunais, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DIÁRIO DO CONGRESSO NACIONAL - Seção I, terça feira, 08 de agosto de 1995. Proposta de emenda à Constituinte N176-A de 1993 do Sr. Eduardo Jorge.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo, Resenha Tributaria; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1986.

FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1967. 36ª ed., 2010.

GIUMBELLI, Emerson. **O Fim da Religião** – dilemas da liberdade religiosa no Brasil e na França. São Paulo. 2002: Attar Editorial.

HABERMAS, Jurgen. **A inclusão do outro: estudos de teoria e política**. Tradução de George Sperber e Paulo Astor Soethe. São Paulo: Loyola, 2002.

LEITE, Fábio Carvalho. (2002). **A matriz político-institucional da República no Brasil**. Rio de Janeiro: Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional e Teoria do Estado, PUC-Rio.

\_\_\_\_\_. (2009), **“Estado, Religião e a Presença de Símbolos Religiosos em Órgãos Públicos: um estudo dos casos Van Orden e McCreary County julgados pela Suprema Corte dos EUA”**. In: Leite, Fábio Carvalho (org.).

Cadernos de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Departamento de Direito da PUC.

\_\_\_\_\_. (2008), **Estado e Religião no Brasil** - a liberdade religiosa na Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Tese de Doutorado em Direito Constitucional e Teoria do Estado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

LIMA, Hermes. **Problemas do nosso tempo**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1935.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva**: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

MARTEL, Leticia de Campos Velho. **“Laico, mas nem tanto”**: cinco tópicos sobre liberdade religiosa e laicidade estatal na jurisdição constitucional brasileira. Revista Jurídica. Brasília, v. 9, n. 86, ago-set./2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Conheça a Constituição**: comentários à Constituição brasileira, Barueri, SP: Manole, 2005.

\_\_\_\_\_. **Imunidades tributárias** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. – Pesquisas tributárias. Nova série; n.4

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. 2ed. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor, 1947.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2004.

NETO, Jayme Weingartner. **Liberdade Religiosa na Constituição**: fundamentalismo, pluralismo, crenças, culto. Porto Alegre. 2007: Livraria do Advogado Editora.

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

PILATTI, Adriano. **A Constituinte de 1987-1988**: progressistas, conservadores, ordem econômica e regras do jogo. Rio de Janeiro: Lúmen Júris.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8º Edição – São Paulo. Editora Premier Máxima, 2006.

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

\_\_\_\_\_. **Da Proteção constitucional dos direitos humanos no Brasil: Evolução histórica e direito atual**, Revista da Procuradoria do Estado de São Paulo edição especial em comemoração dos 10 anos da Constituição Federal, setembro 1998.

\_\_\_\_\_. **Imunidade dos templos de qualquer culto**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº14, 1996.

SORIANO, Aldir Guedes. **Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo, 2010. 282f. Tese de doutorado em Direito. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

WEBER, Max. **Sociologia da religião**: tipos de relações comunitárias religiosas. In: \_\_\_\_\_. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**, v. 1. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. 4ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2004.