

FACULDADE UNIDA DE VITÓRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS DAS RELIGIÕES

FERNANDA FURTADO ALTINO MACHADO D'OLIVEIRA COSTA

Certificado pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade Unida de Vitória - 08/06/2018.



IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO:
LIBERDADE RELIGIOSA E O ESTADO LAICO BRASILEIRO

VITÓRIA
2018

FERNANDA FURTADO ALTINO MACHADO D'OLIVEIRA COSTA

Certificado pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade Unida de Vitória - 08/06/2018.



**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO:
LIBERDADE RELIGIOSA E O ESTADO LAICO BRASILEIRO**

Trabalho final de Mestrado Profissional
Para obtenção do grau de
Mestra em Ciências das Religiões
Faculdade Unida de Vitória
Programa de Pós-Graduação
Linha de Pesquisa: Religião e Esfera Pública

Orientador: Dr. Kenner Roger Cazotto Terra

Vitória - ES
2018

Costa, Fernanda Furtado Altino Machado D'Oliveira
Imunidade tributária dos templos de qualquer culto / Liberdade religiosa e o Estado laico brasileiro / Fernanda Furtado Altino Machado D'Oliveira Costa. -Vitória: UNIDA / Faculdade Unida de Vitória, 2018. viii, f. 110; 31 cm.

Orientador: Kenner Roger Cazotto Terra
Dissertação (mestrado) – UNIDA / Faculdade Unida de Vitória, 2018.

Referências bibliográficas: f. 103-110

1. Ciência da religião. 2. Religião e esfera pública. 3. Liberdade religiosa. 4. Laicidade. 5. Imunidade tributária. 6. Religião e Estado. 7. Templo e culto. - Tese. I. Fernanda Furtado Altino Machado D'Oliveira Costa. II. Faculdade Unida de Vitória, 2018. III. Título.

FERNANDA FURTADO ALTINO MACHADO D'OLIVEIRA COSTA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”:
LIBERDADE RELIGIOSA E O ESTADO LAICO BRASILEIRO

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências das Religiões no Programa de Mestrado Profissional em Ciências das Religiões da Faculdade Unida de Vitória.



Doutor Kenner Roger Cazotto Terra – UNIDA (presidente)



Doutor David Mesquiati de Oliveira – UNIDA



Doutor Paulo Augusto de Souza Nogueira – UMESP

Certificado pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade Unida de Vitória - 08/06/2018.



À minha família, meus anjos e Rafael.

AGRADECIMENTOS

A Deus por tudo.

Aos meus pais pelo amor recebido e as mais diversas formas de ajuda e incentivo. Minha gratidão eterna.

Ao Betinho, amor da vida, pelo carinhoso e paciente apoio durante toda essa caminhada.

Ao Rafael, anjo que permaneceu fisicamente ao meu lado, minha fonte de força e amor incondicional.

Aos anjos que passaram por minha vida e estarão sempre no meu coração.

Às minhas meninas, Helena e Morena, pelas risadas durante a pesquisa. Moreno e Gabi por me deixarem fazer parte da história delas e por fazerem parte da minha vida. Amo vocês!

À minha amada FADIVALE por mais essa oportunidade de crescimento pessoal e profissional.

Ao amigo José Luciano Gabriel pela amizade e companheirismo essenciais para a conclusão dessa jornada.

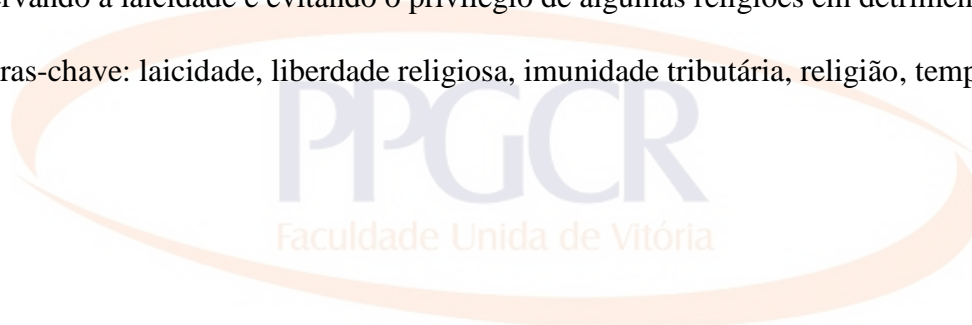
À Myrian Santiago pelo encorajamento e amizade.

Ao Dr. Kenner Roger Cazotto Terra, meu orientador, pela compreensão e atenção.

RESUMO

A relação entre o Estado e a religião, ao longo do tempo, sinaliza a necessidade da postura laica adotada atualmente. A Constituição Federal de 1988 resguarda, expressamente, a liberdade religiosa e assegura o livre exercício dos cultos, protegendo com isso os locais do seu efetivo exercício e suas liturgias. Em seu texto, a Constituição confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios o poder para instituir os tributos inseridos na competência tributária de cada ente. O exercício desse direito constitucional é limitado pelo instituto jurídico da imunidade tributária que, por sua vez, afasta a incidência dos tributos. Especificamente, a imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto tem sido aplicada pelos tribunais superiores de maneira demasiadamente amplificada. Os conceitos empregados para termos como religião, templo e culto impactam diretamente na abrangência do benefício fiscal e em nada se assemelham ao significado atribuído pelas ciências das religiões. Dessa forma, o equilíbrio almejado pelo legislador constituinte para um Estado laico é ameaçado, inclusive pelos critérios utilizados para identificar o caráter religioso das mais diversas formas de religiões presentes em uma sociedade pluralista. Por outro lado, vislumbra-se a possibilidade das ciências das religiões contribuírem sobremaneira para que as ciências jurídicas possam, de fato, atingir as finalidades objetivadas no texto constitucional, conservando a laicidade e evitando o privilégio de algumas religiões em detrimento de outras.

Palavras-chave: laicidade, liberdade religiosa, imunidade tributária, religião, templo, culto.



ABSTRACT

The relationship between state and religion, over time, signalizes the need of adopting a secular position nowadays. 1988 Federal Constitution explicitly safeguards religious freedom and ensures the free exercise of worship promotion, therefore protecting the places of its effective exercise and its liturgies. In its text, the Constitution confers to Union, States, Federal District and municipalities power to institute taxes included in the tax jurisdiction of each entity. This constitutional right exercise is limited by tax immunity legal institute which, in turn, departs taxes incidence. Specifically, tax immunity for all temples of all cults has been used by the higher courts in an overly amplified manner. The concepts used by law for terms like religion, temple and worship directly impacts tax benefit coverage and in no way resemble the meanings assigned by religions sciences. Thus, the balance pursued by the constitutional legislator for a secular state is threatened even by the criteria used to identify the religious character in the many forms of religions presents in a pluralistic society. On the other hand, it would be possible to religion's science to contribute so much that juridical science can, in fact, attain the objectives objectified in the constitutional text, keeping the secularism and avoiding the privilege of some religions over others.

Keywords: secularism, religious freedom, tax immunity, religion, temple, worship.



SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 ESTADO E RELIGIÃO: A QUESTÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	13
1.1 A relação entre Estado e religião	13
1.2 A liberdade religiosa e seus limites constitucionais	20
1.3 A imunidade tributária e seus conceitos	29
1.4 Resumo do capítulo	37
2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”	39
2.1 O conceito de templo ou lugar sagrado a partir das ciências das religiões	39
2.2 O conceito de templo e de culto a partir das ciências jurídicas	49
2.3 A imunidade tributária religiosa	57
2.4 Resumo do capítulo	66
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”: UMA ANÁLISE CRÍTICA	67
3.1 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto e o pluralismo religioso	67
3.2 Problemas conceituais na aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto nos tribunais pátrios.....	75
3.3 Avaliação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.....	89
3.4 Resumo do capítulo	98
CONCLUSÃO.....	100
REFERÊNCIAS	103

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal consagra, de forma expressa e incontestável, a liberdade de consciência, a liberdade religiosa e a liberdade de culto, entre outras, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos, assim como a proteção dos locais do seu efetivo exercício e suas liturgias. Em seu texto ela outorga a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder para instituírem seus tributos, a chamada competência tributária. No entanto, o exercício desse poder encontra obstáculos em normas contidas no próprio texto constitucional, que atuam como verdadeiras limitações da competência tributária desses entes políticos. Afasta, dessa forma, a possibilidade de instituição e arrecadação de tributos sobre determinados atos, fatos e pessoas, atuando como um limitador legal ao poder estatal.

A imunidade tributária se apresenta como o instituto¹ jurídico que dá ao contribuinte a prerrogativa constitucional de não ser atingido pelo tributo. Isto em decorrência de alguma especificidade pessoal ou material dessa circunstância que o deixou fora do campo sobre o qual é autorizada à incidência tributária e que se justifica no plexo de valores sociais, éticos, políticos e religiosos proclamados no próprio texto da Constituição Federal vigente. Protege, assim, determinadas situações, pessoas ou bens da tributação estatal, garantindo direitos fundamentais do cidadão. Como tema a pesquisa apresenta a imunidade tributária dos templos de qualquer culto concedida pela Constituição Federal de 1988 e o seu alcance, haja vista as divergências existentes basicamente acerca dos conceitos que envolvem a matéria, a liberdade religiosa prevista constitucionalmente e o Estado laico brasileiro.

Neste sentido, o problema que norteou a atividade de pesquisa consistiu na busca de respostas da seguinte questão: a imunidade tributária, da forma que vem sendo aplicada, contrariaria a ideia de laicidade do Estado nas condições atuais da sociedade brasileira? Por sua vez, essa gera perguntas corolárias: como deve ser compreendido o conceito de templo para fins da garantia constitucional da imunidade tributária e como estão se posicionando os tribunais superiores na compreensão desse conceito? Que contribuições podem ser extraídas das ciências das religiões e das ciências jurídicas a respeito da compreensão do conceito de templo de qualquer culto?

¹ No campo jurídico utiliza-se o termo instituto para denotar que uma medida, condição, situação ou fato é algo tão significativo para a sociedade que deve ser tratado como um “instituto jurídico”, merecendo tratamento diferenciado. Cf. ALVES, Felipe D. Direito Romano: Principais institutos. In: Âmbito Jurídico. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo=8504&nlink=revistaartigosleitura>>. Acesso em: 27 abr. 2018. É nessa perspectiva que usaremos o termo.

O foco principal é o art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, o qual prevê o favorecimento tributário aos templos de qualquer culto por meio do não pagamento de impostos no tocante as suas atividades essenciais e ressalta, ainda, a celeuma causada pelo conturbado emprego das expressões “templo” e “culto”. Todavia, é indispensável perpassar pelo conceito de religião para compreender o alcance da imunidade religiosa, considerando que não são suficientes os conceitos, em sua maioria rasos, adotados pelo direito. Tal aprofundamento e suas considerações acerca dos termos acima destacados ocorrem no campo das ciências das religiões.

A hipótese que norteou o trabalho de escrita e pesquisa sobre o tema foi a de que o direito tem um precário conhecimento sobre religião e aplica deficitariamente sua noção sobre o tema ao analisar a abrangência da imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988, além de ter-se presumido, desde os primeiros passos do trabalho, que a laicidade do Estado é substancialmente afetada quando a imunidade tributária não é aplicada de forma isonômica, privilegiando algumas manifestações religiosas e cerceando o direito de outras.

Busca-se compreender, diante da amplitude semântica do termo “templo” o impacto em caso de depreciação do termo “culto” ou de uma definição rígida de religião, o papel do Estado, que se pretende ser laico. Adota-se como tal aquele que não assume qualquer religião como oficial e, por meio de seu ordenamento jurídico, garante o livre exercício religioso. Tudo isso levando em consideração a diversidade religiosa presente nas sociedades contemporâneas, através de um olhar balizado nos elementos religiosos denunciados no discurso da imunidade tributária prevista no texto constitucional. Apontam, ainda, as divergências quanto ao alcance dessa imunidade atrelada fundamentalmente as interpretações da expressão “templo” e “culto”.

O objetivo da pesquisa é, mediante o estudo desses conceitos, tanto no campo das ciências das religiões quanto no campo jurídico, entender, se for o caso, de que modo esta imunidade revelaria elementos que podem contradizer a ideia de laicidade almejada pelo Estado Brasileiro, principalmente frente à diversidade religiosa presente na atualidade. Com o objetivo de atingir os fins traçados, se utiliza como metodologia da revisão bibliográfica, confrontando literaturas de diferentes autores no campo das ciências das religiões, bem como doutrinadores na área jurídica e julgados dos tribunais pátrios.

No primeiro capítulo, será apresentada a relação entre Estado e religião com embasamento em autores da área jurídica, principalmente na seara do direito constitucional. O texto buscará elucidar o conceito de laicidade e de liberdade religiosa com amparo de conceitos pertinentes as experiências de religiosidade. Trará, também, a temática pertinente à

imunidade tributária, apresentando o seu conceito, sua origem e a diferença entre os institutos jurídicos da imunidade e da isenção que têm o condão de afastar a carga tributária dos contribuintes. Buscará demonstrar, no tocante a relação estabelecida entre o Estado brasileiro e a religião, que o grau de laicidade ainda não se apresenta de forma clara e com contornos totalmente definidos, necessitando de uma apreciação cuidadosa do texto constitucional, sobretudo ao tratar da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Apresenta um exame das definições de liberdade religiosa, buscando demarcar o conceito de religião, embora haja extrema dificuldade na apresentação de um conceito jurídico. Pretende, ainda, compreender o fenômeno religioso diante do impacto causado pelo tratamento recebido do direito. Ademais, diante da ampla diversidade de manifestações religiosas no Brasil e vastos elementos típicos do fenômeno religioso, almeja identificar conflitos ao abordar a liberdade religiosa na atualidade. A escolha dada ao cidadão de professar uma fé ou mesmo não professar nenhuma fé sem que o Estado crie obstáculos que impeça ou dificulte esse direito da sociedade visa garantir liberdade religiosa em seu sentido mais amplo. É daí que decorre a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto, prevista no texto constitucional.

De início serão apresentados os conceitos fundamentais de imunidade tributária, esclarecendo ser esse instituto jurídico uma limitação constitucional ao poder de tributar e forma garantidora dos direitos fundamentais do contribuinte. Ao mesmo tempo, preserva valores considerados relevantes como a liberdade de expressão, liberdade de crença, liberdade religiosa e liberdade de culto. No que diz respeito à imunidade dos templos de qualquer culto, será objeto de análise do segundo capítulo, juntamente com os conceitos de templo e culto adotados pelo direito e pelas ciências das religiões.

Ao capítulo em questão, caberá tal apreciação seguida por uma análise retida ao campo religioso de atuação da imunidade tributária, com apontamento de divergentes posicionamentos e várias teorias jurídicas que torneiam o tema, apontando os valores que foram os alvos da proteção trazida pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto expressa na Constituição Federal de 1988. Todo esse estudo é fundamental para, no terceiro capítulo, abordar a imunidade tributária tratada frente à diversidade religiosa brasileira e avaliar os problemas conceituais na aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto nos tribunais pátrios, além de uma avaliação crítica do tema.

Por se tratar de uma revisão bibliográfica, o trabalho se valeu de literaturas oriundas da área jurídica e do campo das ciências das religiões. Para tratar a questão no campo jurídico

foram considerados autores como Alexandre Mazza², Sacha Calmon Navarro Coêlho³, Luciano Amaro⁴, Fábio Coelho Leite⁵, pois essas doutrinas contribuem para a percepção dos conceitos de templo e culto, segundo a ótica jurídica. Ademais, os entendimentos de tais autores são compartilhados e confirmados pelos tribunais nos diversos julgados sobre a aplicação da imunidade tributária analisada nesse trabalho.

Além disso, no domínio das ciências das religiões, utilizando, mormente, as obras de fenomenólogos da religião e sociólogos da religião. O que se pretende com o diálogo entre os dois seguimentos da literatura — jurídica e ciências das religiões — é clarear os conceitos para uma melhor análise da aplicação da imunidade tributária dos templos nos tribunais brasileiros diante da flagrante lacuna existente entre as duas esferas de conhecimento, afinal, há, ao que parece, algum equívoco, pois muitas vezes religiosos e juristas dizem coisas diferentes quando falam de religião, templo e culto.

A relevância da pesquisa se justifica não apenas pelas divergências entre religião e Estado, mas também diante da expressiva expansão de templos e cultos religiosos. Torna-se necessária uma reflexão aprofundada sobre a imunidade tributária religiosa impulsionada pelo impedimento ao Estado de usar seu poder tributário para restringir liberdades e que visa dar plena efetividade a liberdade de culto. Além disso, alertar para a possibilidade das diversas formas de interpretação dessa imunidade podendo tanto transformar-se em incentivo aos cultos religiosos ou igrejas bem como restringi-los, o que é vedado pela Constituição.

² MAZZA, Alexandre. Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁵ LEITE, Fábio Coelho. *Estado e religião: a liberdade religiosa no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014.

1 ESTADO E RELIGIÃO: A QUESTÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O presente capítulo ocupar-se-á de apresentar a relação entre Estado e religião. Elucidará o conceito de laicidade e de liberdade religiosa, valendo de conceitos pertinentes as experiências de religiosidade. Buscará, além disso, tratar da temática pertinente à imunidade tributária trazendo a tona seu conceito, origem e a diferença entre imunidade tributária e isenção, afinal, esses conceitos e considerações são imprescindíveis para a compreensão dos aspectos pertinentes a aplicação da imunidade dos templos de qualquer culto, objeto desta pesquisa.

1.1 A relação entre Estado e religião

Inicialmente, para tratar da relação existente entre Estado e religião, é válido esclarecer que, no pensamento grego da Antiguidade clássica, prevalecia a ideia de um Estado prévio divino ao invés de um Estado prévio natural. Ou seja, na teoria política antiga, havia um fundamento para validar uma ordem concreta de natureza divina.⁶

Já a essência do pensamento cristão primitivo, posteriormente, recomendava uma relação harmoniosa, mas embutia a ideia de separação entre a esfera estatal e a religiosa, segundo análise de Jean Rivero e Hugues Moutouh:

O cristianismo introduziu uma revolução na situação anterior com a distinção entre as áreas da religião e do poder de Estado, fundamental para os desenvolvimentos posteriores da liberdade. A dualidade afirmada pelas palavras evangélicas: 'Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus' deixa, porém, espaço para relações bastante diferentes entre os dois poderes. A delimitação de suas respectivas esferas de ação é difícil, e as zonas intermediárias se prestam a conflitos. Sobretudo, ambos são exercidos por autoridades que, mesmo espirituais, são, porque humanas, acessíveis à vontade de poder.⁷

Ao longo da história ocidental, a interação entre a religião católica e as diversas formas de Estado que se seguiram representou interesses e relações políticas.⁸ Como afirma Wallace Sabaini, esse quadro é resultado dos interesses de pessoas que estavam à frente das

⁶ SABAINI, Wallace Tesch. *Estado e religião: uma análise à luz do direito fundamental à liberdade de religião no Brasil*. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010, p. 75.

⁷ RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hugues. *Liberdades pública*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 525.

⁸ SABAINI, 2010, p. 78.

instituições “na busca de concentração de poder e riqueza, desvirtuando o pensamento cristão em sua essência, o que, aliás, foi fato constante na história”⁹.

Os poderes, então delegados pela “onipotência”, exercidos por essas autoridades humanas da época, o espiritual exercido pela autoridade religiosa e o temporal exercido pelo Rei, tinham o dever de fazer triunfar a ordem divina. No entanto, embora assim delegados não estivesse livre de conflitos. Nesse sentido afirma-se que:

Cada um é soberano em seu domínio: a autoridade do Papa em matéria religiosa e eclesiástica é absoluta; o poder do Rei sobre os seus súditos também o é. Cada um deles deveria se satisfazer com isso. Mas, se não o quiser, e romper o equilíbrio, tornar-se-á fonte de conflitos: se o chefe da comunidade dos cristãos quiser e puder, ele exigirá – em virtude da autoridade religiosa que exerce, inclusive sobre os chefes temporais – que esses sejam reduzidos à função de braço secular da Igreja. Se um chefe temporal quiser e puder, ele fará pressão sobre o poder espiritual a fim de utilizar sua autoridade para realizar seus apetites de glória e de conquistas.¹⁰

Dessa maneira, percebe-se que as relações envolvendo Estado e religião podem assumir graus de intensidade distintos e, assim, serem observados três sistemas possíveis de relacionamento: a confusão, a união e a separação.¹¹ No primeiro sistema, a confusão, como o próprio nome já indica, a religião e o Estado se confundem e tanto as questões religiosas quanto as estatais são comandadas pela mesma autoridade. Os Estados que adotam tal sistema são chamados de Estados teocráticos e pode ser citado como exemplo o Estado da Cidade do Vaticano (o Papa é o líder religioso e ao mesmo tempo o chefe de Estado) e alguns Estados Islâmicos (em que um determinado regime rege a vida religiosa e civil do povo).

Na união, “verificam-se relações jurídicas entre o Estado e determinada Igreja no concernente a sua organização e funcionamento, como por exemplo, a participação daquele na designação dos ministros religiosos e sua remuneração. Foi o sistema do Brasil Império”, sobre o qual trataremos adiante, alertando que nesse modelo inexistente liberdade religiosa e que a religião fica, por esse fato, submissa a força do Estado.¹² Por fim, o terceiro sistema seria a separação entre o Estado e a religião, de onde decorre o conceito de Estado laico. Aqui, os espaços políticos e religiosos são ocupados de modo autônomo e o Estado assume um posicionamento neutro com relação às religiões. Daí a afirmação de que, em tal sistema, um

⁹ SABAINI, 2010, p. 78.

¹⁰ CHÂTELET, François; DUHAMEL, Olivier; PISIER-KOUCHNER, Evelyne. *História das idéias políticas*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000, p. 32.

¹¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 250.

¹² SILVA, 2009, p. 250.

Estado “é, pois, aquele que se situa fora de toda obediência religiosa e deixa no setor privado as atividades confessionais”¹³.

Ainda dentro do modelo de separação entre Estado e religião, aquele que adota uma postura de total ignorância do fato religioso ou, ainda que com certa hostilidade sistemática para com toda crença sobrenatural, pode relacionar-se com uma doutrina que tende a assumir o lugar da antiga religião do Estado.¹⁴ É possível, portanto, os Estados serem designados como confessionais ou laicos decorrendo da terminologia empregada a eles em face da religião. O Estado confessional é aquele que assume uma determinada religião como oficial, que haverá de exercer o domínio sobre as questões políticas do Estado. Já no Estado laico o que se percebe é “a mais larga expressão da liberdade religiosa”¹⁵.

Um Estado laico assume uma postura neutra com relação às religiões e não se torna com isso um Estado ateu, mas, teoricamente, um Estado tolerante com toda e qualquer manifestação de religiosidade, garantindo igualmente o exercício da liberdade individual da prática religiosa.¹⁶ Posicionamentos divergentes apontam para termos como laicidade e laicismo, sendo apropriado, neste momento, tecer alguns esclarecimentos. Majoritariamente, entende-se por laicidade uma neutralidade estatal quanto ao fator religioso, enquanto o laicismo representa um juízo de valor negativo do Estado em relação às crenças religiosas e, com isso, apresenta uma postura hostil às práticas religiosas.¹⁷

Contudo, já para o entendimento de que laicismo seria o sistema em que se opera a laicidade¹⁸, dois modelos de Estado laico se apresentam. O primeiro modelo deles isola a religião do espaço público em uma separação que a restringe ao foro íntimo das pessoas. Enquanto isso, no segundo modelo, apresenta-se um Estado que reconhece a importância do fenômeno religioso como elemento de integração social, permitindo e chancelando a sua participação no espaço público.¹⁹

Seguindo na linha predominante, não se pode confundir laicidade com o laicismo, na medida em que a laicidade significa neutralidade religiosa estatal, enquanto o laicismo se

¹³ RIVERO; MOUTOUH, 2006, p. 539.

¹⁴ RIVERO; MOUTOUH, 2006, p. 526.

¹⁵ SABAINI, 2010, p. 80.

¹⁶ SILVA, 2009, p. 251.

¹⁷ TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 606-607.

¹⁸ Em contraponto, sobre o conceito de laicidade e laicismo, apresentamos o seguinte posicionamento: “[...] laicismo expressa o sistema jurídico-político no qual o Estado e as organizações religiosas não sofrem interferências recíprocas no que diz respeito ao atendimento de duas finalidades institucionais; laicidade, por seu turno, seria simplesmente a qualidade de laico, o caráter de neutralidade religiosa do Estado. Poder-se-ia dizer, assim, que o laicismo é o sistema caracterizado pela laicidade”. SANTOS JUNIOR, Aloísio Cristovam dos. *A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro*. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007, p. 62.

¹⁹ SANTOS JUNIOR, 2007, p. 63.

apresenta como uma atitude de intolerância e hostilidade do Estado em relação às religiões. Com os dizeres de Pedro Lenza, observa-se o posicionamento do Estado brasileiro de que “[...] a laicidade é marca da República Federativa do Brasil, e não o laicismo, mantendo-se o Estado brasileiro em posição de neutralidade axiológica, mostrando-se indiferente ao conteúdo das ideias religiosas”²⁰.

Nessa acepção de laicidade, completa a ideia de Estado laico os dizeres de Ives Gandra da Silva Martins Filho sobre o tema, afirmando ser “aquele em que há separação entre as duas esferas, com autonomia do Estado e da Igreja, mas relação de mútua cooperação, respeitada a liberdade religiosa e o pluralismo religioso, sem uma religião estatal [...]”²¹. E, assim, percebe-se a presença de religião nos Estados, ainda que laicos. Essa presença pode ser encontrada em políticas públicas e nas leis. Não se pode ignorar a importância da religião, tanto no plano privado, ligado à consciência, quanto no plano da esfera pública. E quanto à relação, Roberto Gallego afirma que “é por isso que Estado e religião tiveram que construir modelos de convivência mútua”²².

Passamos a um sucinto levantamento histórico da evolução de um Estado confessional para um Estado laico, no contexto brasileiro. Nesse sentido, aborda-se o Brasil Imperial e o Brasil Republicano até os dias atuais.

A relação entre Estado e religião já produzia debates desde os tempos da proclamação da Independência do Brasil quando, da latente necessidade de uma constituição para o novo Império, foi convocada em 1823 a primeira Assembleia Geral Constituinte e Legislativa. Ainda que dissolvida por D. Pedro I, por contrariar seus interesses, as propostas conflitantes apresentadas naquela oportunidade, entre um Estado Brasileiro unirreligioso e um Estado em que se garantisse a liberdade religiosa, são lembradas por Pontes de Miranda:

Na Assembleia constituinte de 1823, enquanto o Padre Rodrigues da Costa ainda queria o Estado unirreligioso, por ser difícil ‘altar contra altar’, Antônio Carlos de Andrada trazia as ideias do ‘contrato social’ para concluir ser necessário assegurar e garantir a liberdade de religião, para se ‘evitar o absurdo de se obrigar o cidadão a praticar o contrário do que lhe dita a sua consciência, em negócio sobre que não tem poder a sociedade e de que ninguém deve pedir contas’²³.

²⁰ LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquemático*. 18 ed. São Paulo: 2014, p. 189.

²¹ MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. O Acordo Brasil-Santa Sé e a laicidade do estado: aspectos relevantes. In: BALDISSERI, Lorenzo; MARTINS FILHO, Ives Gandra (Coords.). *Acordo Brasil-Santa Sé comentado*. São Paulo: LTr, 2012, p. 355.

²² GALLEGO, Roberto de Almeida. O sagrado e a ágora: religião e a laicidade no estado democrático de direito. In: GONZAGA, Alvaro de Azevedo; GONÇALVES, Antonio Baptista (Coords.). *(Re)pensando o direito: estudos em homenagem ao Prof. Cláudio De Cicco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

²³ MIRANDA, Pontes de. *Democracia, liberdade, igualdade: os três caminhos*. Atualizador: Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2002, p. 463.

O Brasil Imperial adotava o catolicismo como religião oficial, tolerando, contudo, outras liturgias cujo culto se realizasse de forma íntima, reservada ou em locais destinados especificamente a eles. Com visível exceção a postura laica, prestigiava-se uma determinada religião, a católica, concedendo direitos especiais em prejuízo das demais.²⁴ O Estado, então confessional, se afirma com a leitura do artigo 5º da Carta Magna de 1824, que indicava como “Religião do Império” a religião “Catholica Apostolica Romana”²⁵.

Nesse período da história do Brasil, era aceita pela Constituição do Império uma religião de Estado. As rendas da Igreja eram matérias de Estado e o culto católico uma função pública estatal. O seu clero possuía grande influência política, tanto por serem proprietários de terras quanto pelas funções públicas que desempenhavam. Embora admitida à liberdade de consciência, as demais religiões além da católica sofriam flagrante restrição e não poderiam ser exercidas em público.²⁶

No Brasil Republicano, já em 1889, tem início à separação entre a Igreja e o Estado, restando estabelecida uma organização política em que este não mais teria uma religião oficial. Surge uma nova maneira de tangenciar os assuntos inerentes a religião e a política, de forma autônoma e sem privilégios, o que se poderia chamar de um “Estado de religiões”²⁷, apresentando-se a ideia de laicidade.

Por meio do Decreto 119-A de 07 de janeiro de 1890, é extinto o Padroado no Brasil, abandonado o catolicismo como religião oficial do Estado, ao passo que se declara a igualdade de todas as religiões e a liberdade de expressão. Dada à relevância histórica, merece transcrição na íntegra:

O Marechal Manoel Deodoro da Fonseca, Chefe do Governo Provisorio da Republica dos Estados Unidos do Brazil, constituído pelo Exercito e Armada, em nome da Nação,

Decreta:

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

²⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 344.

²⁵ “A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórmula alguma exterior do Templo”. Cf. Constituição Política do Império do Brasil de 1824 – Registrada na Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil às fls. 17 do Livro 4º de Leis, Alvarás e Cartas Imperiais. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao24.htm>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

²⁶ LOPES, José Reinaldo de Lima. *O direito na história: lições introdutórias*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 302-303.

²⁷ SABBAG, 2016, p. 344.

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

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

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

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

Art. 6º O Governo Federal continúa a prover á congrua, sustentação dos actuaes serventuarios do culto catholico e subvencionará por anno as cadeiras dos seminarios; ficando livre a cada Estado o arbitrio de manter os futuros ministros desse ou de outro culto, sem contravenção do disposto nos artigos antecedentes.

Art. 7º Revogam-se as disposições em contrario.

Sala das Sessões do Governo Provisorio, 7 de janeiro de 1890, 2º da Republica. ²⁸

Sem apontar uma religião oficial e priorizando a liberdade religiosa e de expressão, o decreto manifesta que a liberdade de culto deverá ser facultada a todas as confissões religiosas. Observa-se, então, o surgimento de uma postura laica envolvendo Estado e religião.

A consolidação do Estado laico ocorreu em seguida, com o advento da Constituição de 1891, admitindo e respeitando todas as vocações religiosas e adquirindo maior força jurídica ao elevar a regra ao *status* de norma constitucional, hierarquicamente superior. Aqui, sob influência do ateísmo de Augusto Comte, foi suprimido o nome de Deus do preâmbulo da Constituição Republicana.²⁹ Em harmonia com o preâmbulo, “houve rigorosa separação entre a Igreja e o Estado. O poder público manteve-se neutro no que concerne aos debates de cunho religioso, recebendo enorme influência do pensamento positivista”³⁰.

O texto constitucional de 1891 vedou, em seu artigo 11, aos Estados e a União “estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercício de cultos religiosos” e assegurou a todos os indivíduos e confissões religiosas o poder de exercerem pública e livremente o seu culto. Para tanto poderiam, inclusive, associar-se e adquirir bens para esse fim. Além disso, determinou o reconhecimento pela República apenas do casamento civil, cuja celebração fosse gratuita e conferiu aos cemitérios caráter secular cuja administração passou as autoridades municipais, permitindo a todos os cultos religiosos a prática de seus respectivos

²⁸ Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890, que proibiu a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa; consagrou a plena liberdade de cultos e extinguiu o padroado no Brasil. Teve a vigência restabelecida pelo Decreto nº 4.496 de 4 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/decreto/1851-1899/d119-a.htm>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

²⁹ JACQUES, Paulino. *Curso de direito constitucional*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 165.

³⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 372.

ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendessem a moral pública e as leis. O ensino ministrado nos estabelecimentos públicos passou a ser leigo e vedou-se qualquer subvenção oficial a culto ou igreja além de relações de dependência ou alianças destes com o Governo da União ou dos Estados, todos dos parágrafos constantes do artigo 72 daquela Constituição.³¹

Igreja e Estado tornaram-se instituições separadas. O teor das medidas expressava, como afirma Boris Fausto, a “convicção laica dos dirigentes republicanos, a necessidade de aplainar os conflitos entre o Estado e a Igreja”³². A determinação de um Estado laico constante, principalmente, do parágrafo 7º do art. 72 da Constituição Republicana foi reprisada pelas demais Constituições brasileiras até a atual³³, que foi promulgada em 5 de outubro de 1988. Sinalizando a pretensão por “uma espécie de aproximação, de diálogo, de unidade entre as diversas vertentes religiosas existentes no Brasil”³⁴, foi precedida de um culto ecumênico³⁵, não se afirmando uma determinada religião como oficial, no entanto, indicando-se ser um Estado laico, porém teísta.

A “neutralidade” do Estado Brasileiro se apresenta no artigo 19 da Constituição de 1988, vedando ao Estado “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”³⁶. Dessa forma, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), adotando os princípios de um Estado laico, optou por não se imiscuir em questões de cunho religioso.

A forma do Estado laico abraçado em nosso país é evidenciado, até, por outros dispositivos presentes no texto constitucional vigente. Dentre eles, podemos destacar, além do inciso supracitado, o inciso VII do artigo 5º, que assegura, “nos termos da lei a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”; o teor do artigo 143, § 2º, que isenta os eclesiásticos do serviço militar obrigatório em tempo de paz; do

³¹ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao91.htm>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

³² FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. /Boris Fausto: colaboração de Sérgio Fausto. 14 ed. atual. e ampl., 1. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2013. p. 216. USP.

³³ SCALQUETTE, Rodrigo Arnoni. *História do direito*: perspectivas histórico-constitucionais da relação entre estado e religião. São Paulo: Atlas, 2013, p. 169.

³⁴ SCALQUETTE, 2013, p. 170.

³⁵ O culto ecumênico concelebrado pelo cardeal arcebispo de Brasília na época, dom José Freire Falcão e pelo pastor Geziel Gomes, da Assembléia de Deus, marcado para as 9h da manhã, ocorreu no Salão Negro do Congresso e não no gramado da Esplanada dos Ministérios, como estava previsto. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/especiais/constituicao25anos/um-dia-historico.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2017.

³⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

contido na alínea “b” do inciso VI do artigo 150, que veda aos entes federativos a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, alvo da presente pesquisa.

No texto encontramos, ainda, dispositivos que tratam do ensino religioso nas escolas públicas de ensino fundamental, artigo 210, § 1º da CF/88; de recursos públicos destinados a escolas públicas, extensivo as escolas confessionais, desde que definidas em lei; e, por fim, o artigo 266, § 2º da CF/88, que trata da produção de efeito civil do casamento religioso, nos termos da lei, todos eles vigentes, transparecendo a religiosidade nos espaços públicos e, automaticamente, reconhecendo a importância e influência do fenômeno religioso para a sociedade brasileira.³⁷ Na análise da questão, pode-se afirmar que a Constituição Federal de 1988 é, como frisado por Jayme Weingartner Neto, “[...] uma Constituição atenta, separada, mas cooperativa, não confessional, mas solidária, tolerante”³⁸.

Diante dessa breve avaliação da relação atual entre Estado e religião, nota-se que o grau de laicidade do Estado Brasileiro ainda não está totalmente compreendido.³⁹ É preciso analisar os limites do apoio conferido pelo sistema constitucional para verificar até que ponto tal “colaboração” não ofenderia a neutralidade estatal. Passa, então, ao elemento teleológico que dá suporte a norma constitucional que é o tema central da presente pesquisa: a liberdade religiosa.

1.2 A liberdade religiosa e seus limites constitucionais

A religião é algo inerente ao ser humano, inclusive para aqueles que afirmam não se preocupar com ela. De uma maneira ou de outra, as pessoas sempre manifestam uma crença, ainda que de forma negativa.⁴⁰ Na trajetória da humanidade, a religião é a espécie mais antiga que congrega um conjunto de normas conhecidas, antecedendo até mesmo ao direito.⁴¹

Para adentrar a questão da liberdade religiosa e sua positivação, é essencial esclarecer, ainda que resumidamente, o que se apresenta como conceito de religião. Inauguramos a temática com as observações de John Hick, citado por Robert Crawford, sobre tal conceituação:

³⁷ SCALQUETTE, 2013, p. 110-111.

³⁸ WEINGARTNER NETO, Jayme. *Liberdade religiosa na Constituição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 148.

³⁹ SCALQUETTE, 2013, p. 111.

⁴⁰ SOUZA, Gelson Amaro de. A Religião, O Estado e o Homem. In: LAZARI, Rafael José Nadim de; BERNARDI, Renato; LEAL Bruno Bianco (Org.). *Liberdade Religiosa no estado democrático de Direito: questões históricas, filosóficas, políticas e jurídicas*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris Ltda, 2014, p. 69.

⁴¹ SOUZA, 2014, p. 70-71.

Religião é uma coisa para o antropólogo, outra para o sociólogo, outra para o psicólogo (e outra ainda para outro psicólogo!), outra para o marxista, outra para o místico, outra para o zen-budista e outra ainda para o judeu ou o cristão. Existe, por conseguinte, uma grande variedade de teorias religiosas sobre a natureza da religião. Não há, portanto, nenhuma definição universalmente aceita de religião, e possivelmente nunca haverá⁴².

Como visto, não há um sentido unânime e geral para conceituar religião e talvez nunca venha a existir. Diante dessa lacuna observam-se algumas definições que se baseiam ora no que ela é, “visão essencialista ou substantiva”, ora em sua função social, “visão funcional”⁴³. Na primeira, para Carlo Prandi, “prevalece o recurso ao verbo ser, com o relativo predicado nominal — ‘a religião é...’ — onde, em geral, há referência a entidades transcendentais”⁴⁴. Enquanto isso, para as definições funcionais:

prevalece a ideia de que a religião é uma concepção do mundo que desenvolve um papel específico (individual e/ou social), sem que necessariamente seja indicada a presença de uma entidade meta-histórica (implícita ou subentendida): é a função que salta para o primeiro plano.⁴⁵

Então, por um lado, observa-se a religião em sua essência e por outro a função que ela desempenha. Porém, como o próprio autor citado explica, nem sempre podemos perceber claramente a distinção entre as definições apresentadas e alguns tendem a, “partindo do primeiro tipo”, deslizar, sem dar conta “para o segundo, e vice-versa”⁴⁶.

São de fundamental relevância para a presente pesquisa as observações quanto às definições essencialista e funcionalista, apresentadas por Fábio Coelho Leite que, no tocante a primeira concepção, ressalta a dificuldade em identificar elementos comuns a todas as religiões. Destaca, além disso, outras dificuldades decorrentes da associação aos valores presentes nas religiões de maior visibilidade ou aquiescência social, embora reconheça sua objetividade ao reunir “pontos objetivos presentes no fenômeno religioso”⁴⁷. A crítica é arquitetada, basicamente, a partir do fato de se buscar a compreensão do fenômeno religioso por meio da construção de um conceito de religião que se torne um “gênero” do qual decorrerão variações ou espécies, em caminho inverso como aduz:

⁴² HICK, John *apud* CRAWFORD, Robert. *O que é Religião?* Petrópolis: Vozes, 2005, p. 14-15.

⁴³ LEITE, 2014, p. 77.

⁴⁴ PRANDI, Carlo. As religiões: problemas de definição e de classificação. [apêndice] In: FILORAMO, Giovanni; PRANDI Carlo. *As Ciências das Religiões*. 3 ed. São Paulo: Paulus, 2003, p. 261.

⁴⁵ PRANDI, 2003, p. 261.

⁴⁶ PRANDI, 2003, p. 261.

⁴⁷ LEITE, 2014, p. 78.

É dizer: as espécies só se identificam com o gênero porque este foi construído concretamente a partir daquelas. No entanto, dada a grande diversidade de grupos tidos como religiosos, torna-se difícil reunir elementos efetivamente presentes em todos eles, que permitam assim falar em uma ‘essência’ da religião a partir de aspectos objetivos. Autores e estudiosos que seguem uma linha substantiva desqualificam com certa facilidade fenômenos que poderiam ser e que muitas vezes efetivamente são tidos como religiosos pela sociedade, pelo simples motivo de não apresentarem características típicas das religiões tradicionais – e agindo dessa forma criam um núcleo muito próprio e restrito acerca do fenômeno religioso, impossibilitando o diálogo no campo científico.⁴⁸

Do ponto de vista funcional, a compreensão do fenômeno religioso é mais ampla, de maneira a incluir outras formas de manifestações conscientes de crença que atuam no indivíduo produzindo efeitos análogos aos causados pelas religiões tradicionais e possibilitam a compreensão da religião relacionada a outras áreas como política, economia e ética. Mas também não escapou da crítica das ciências sociais, a começar por tentar reunir toda a diversidade do fenômeno religioso em uma categoria geral. Além disso, outro problema foi a sua incapacidade de excluir fenômenos diante da necessidade de delimitação do objeto conceitual, devido à abrangência a que se propôs.⁴⁹ A visão crítica também fica evidenciada nos dizeres de Paulo Gonçalves Silva Filho, ao observar que:

[...] as teorias funcionalistas naufragam naquilo que é a primeira exigência de uma teoria – a sua capacidade para definir e delimitar o seu objeto: pois, quando se define a religião em razão da função que ela desempenha, é quase impossível excluir fenômenos que nada têm a ver com a religião, mas exercem a mesma função.⁵⁰

Uma concepção incerta de religião compromete o tratamento conferido a ela pelo direito diante da temeridade intrínseca a uma considerável subjetividade no que tange a identificação do fenômeno religioso. Embora tragam significativa contribuição, apresentando aspectos imprescindíveis para a qualificação do fenômeno religioso como segurança e inclusividade, as teorias apresentadas não são suficientes para a delimitação da abrangência e interpretação da liberdade religiosa.⁵¹ A sugestão de Jonatas Machado seria buscar um conceito que proporcione indicadores que permitam, com maior precisão, o avanço na identificação dos elementos que conferem sentido útil e operatividade ao direito no que diz respeito à liberdade religiosa.⁵² Nesse sentido, Fábio Leite entende que, se “adotado de forma

⁴⁸ LEITE, 2014, p. 78.

⁴⁹ LEITE, 2014, p. 80.

⁵⁰ SILVA FILHO, Paulo Gonçalves. Considerações Teóricas em Torno do Reduccionismo Funcionalista em Ciências da Religião. *Revista de Estudos da Religião*, n. 4/2004. p. 43-72. Disponível em: <<http://www.pucsp.br/rv42004/psilva.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2016.

⁵¹ LEITE, 2014, p. 82.

⁵² MACHADO, Jonatas Eduardo Mendes. *Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva – dos direitos da verdade aos direitos do cidadão*. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 217.

cautelosa em relação aos seus contornos, permite que o direito, ao lado das demais ciências que lidam com o fenômeno, compreenda a religião a partir da complexidade que lhe é inerente”⁵³.

Não se pretende, com isso, sintetizar o entendimento da liberdade religiosa a mera compreensão do fenômeno religioso. A interpretação do receptor será parte integrante da concretização desse direito fundamental em todas as esferas, sobretudo diante da moral e da cultura dominante, contrastantes com as culturas minoritárias que se abrigam por trás da aparente neutralidade estatal.⁵⁴ A proposta seria uma flexibilização que não comprometa a ordem constituída em harmonia com uma compreensão mais ampla de religião, mas também dos limites impostos pelas concepções modernas da liberdade religiosa.

Para a modernidade, a definição de religião encontra-se amparada pela afirmação de uma crença que traz como objeto uma entidade sobrenatural, renunciando ao controle direto de tal fenômeno.⁵⁵ Em contrapartida a tal renúncia, reconhece que cada indivíduo é capaz de elaborar uma relação com o sobrenatural e que elaborações concordantes podem se associar e congregar.⁵⁶

Algumas definições são trazidas por autores na tentativa de conceituar religião no âmbito jurídico, que ora apresentamos. Na concepção de Paulo Pulido Adragão a religião seria:

[...] conjunto de crenças visando um ser ou poder superior e sobrenatural em relação a quem se sentem dependentes [os crentes de qualquer sistema religioso], e com quem aspirariam estabelecer relações, mediante a observância de um conjunto de regras de conduta, ritos e práticas.⁵⁷

Complementando essa ideia, o jurista Celso Ribeiro Bastos afirma que a religião “possui duas dimensões: uma ‘espiritual’, isto é, enquanto incita a alma do indivíduo; e outra ‘externa’, que demanda um aparato, um ritual, uma solenidade”⁵⁸. Todavia, salienta a dificuldade de se apresentar um conceito jurídico que seja adequado para religião. Tal afirmativa se baseia na ampla diversidade de manifestações religiosas a serem ponderadas,

⁵³ LEITE, 2014, p. 83.

⁵⁴ LEITE, 2014, p. 85.

⁵⁵ LATOUR, Bruno. *apud* GIUMBELLI, Emerson. *Minorias Religiosas*. In: TEIXEIRA, Faustino; MENEZES, Renata (Orgs.). *As Religiões no Brasil – Continuidades e Rupturas*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011, p. 231.

⁵⁶ GIUMBELLI, 2011, p. 231.

⁵⁷ ADRAGÃO, Paulo Pulido. *A liberdade religiosa e o Estado*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 16-17.

⁵⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002, p. 104.

nos elementos típicos do fenômeno religioso, da ausência de um consenso sobre a definição do que seria religião e da impossibilidade de um conceito exclusivamente jurídico.⁵⁹

Para essa análise adotaremos o conceito de Eliade na busca da definição de religião, para quem a compreensão fundamental se ampara no sagrado como experiência e prefaciando seu *Tratado de História das Religiões* elucida:

[...] um fenômeno religioso somente se revelará como tal com a condição de ser apreendido dentro da sua própria modalidade, isto é, de ser estudado à escala religiosa. Querer delimitar este fenômeno pela fisiologia, pela psicologia, pela sociologia e pela ciência econômica, pela linguística e pela arte, etc... é traí-lo, é deixar escapar precisamente aquilo que nele existe de único e de irredutível, ou seja, o seu caráter sagrado.⁶⁰

Ao trabalhar a religião baseando-se na compreensão do fenômeno religioso e na experiência religiosa, ou seja, na manifestação do sagrado, apresentando como elemento central da religião a hierofania, Eliade se posiciona claramente contra o reducionismo. O autor deixa claro que “toda manifestação do sagrado é consequente: todo rito, todo mito, toda crença ou figura divina reflete a experiência do sagrado e, por conseguinte, implica as noções de ser, significação e verdade”⁶¹. Sendo o objeto da religião, o sagrado é o primeiro aspecto que deve ser definido para só então abordar os componentes do sistema religioso como as crenças, as práticas, as visões de mundo, os valores e as experiências com o sagrado.⁶²

Conforme dito, tendo a modernidade a definição de religião amparada em uma crença, que, por sua vez tem como objeto uma entidade sobrenatural, acaba por renunciar ao seu controle direto, reconhecendo que cada indivíduo possui a capacidade de elaborar uma relação com o sobrenatural. Ademais, que possam esses indivíduos se associar e formar congregações, sem assim ferir princípios laicizantes ou secularistas, bastando utilizar de meios que os neutralizem diante de assuntos políticos e de atos civis.⁶³

No que tange ao tratamento do fenômeno religioso e sua evolução constitucional brasileira, cabe salientar que sua presença na Carta Magna atual está relacionada com a religiosidade e a tolerância cultural, traços com os quais o povo brasileiro se identifica.⁶⁴ Este

⁵⁹ Weingartner NETO, Jayme. *Liberdade religiosa na Constituição: fundamentalismo, pluralismo e crenças*. Porto Alegre: livraria do Advogado, 2007, p. 79-112.

⁶⁰ ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. 3ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 01.

⁶¹ ELIADE, Mircea. *História das crenças e das ideias religiosas*. Vol. I. Rio de Janeiro: Zahar, 1972, p. 13.

⁶² COUTINHO, José Pereira. Religião e outros conceitos. Sociologia, *Revista da Faculdade de Letras da Universidade do Porto*, Vol. XXIV, 2012, p. 171-193. Disponível em: <<http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/10763.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

⁶³ GIUMBELLI, 2011, p. 231.

⁶⁴ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal. *Revista Jurídica Tributária*, V. 8, jan/mar de 2010, p. 147-148.

modelo constitucional de neutralidade favorece o tratamento igualitário dos grupos religiosos organizados.⁶⁵ O Brasil apresenta um histórico marcado por vários sinais de pluralidade religiosa, mesmo quando havia a previsão legal do catolicismo como matriz oficial.⁶⁶ Por sua vez, a própria liberdade religiosa moderna no Brasil é fruto de conflitos e divergências gerados dentro de um universo cristão e não a partir das lutas das demais vertentes religiosas.⁶⁷ Historicamente, a liberdade religiosa não foi idealizada para um universo plural tão amplo como é a ideia atual de religião, tampouco foi preparada para ele e, assim, se reveste de uma postura de exclusão de certas crenças em algumas situações. Tal observação cabe principalmente para aquelas religiões que não se instituem em forma de igrejas, nem apresentam uma estrutura hierárquica parecida, acabando impedidas de exercer os seus direitos.⁶⁸

A modernidade cumpriu expressivo papel acerca da liberdade religiosa com o processo de secularização do Estado. Ressalta essa importância o autor Fábio Carvalho Leite ao afirmar que “foi a partir da modernidade que a religião passou a ser compreendida como uma esfera autônoma da sociedade e, portanto, como um objeto definido e determinado”⁶⁹. É o que ocorre no Estado moderno, que incorpora como traço fundamental a separação com o religioso, segundo o princípio da laicidade ou do secularismo, que afeta significativamente os fundamentos das normas jurídicas, agora também secularizadas, tanto em seu conteúdo quanto em sua aplicação. Assim, mesmo amparando os princípios laicizantes ou secularistas, o Estado não recusa aos seus cidadãos a religião, mas busca um engajamento neutro, de modo a efetivar a autonomia política dos seus atos civis em relação às questões de cunho religioso.⁷⁰

Neste quadro moderno, a ideia de liberdade religiosa torna-se justamente uma garantia de que o Estado irá cumprir com os princípios de secularização e de igualdade jurídica que lhe dão sustento. Ou seja, que não irá impor crenças ou convenções, nem promover perseguições ou praticar qualquer ato discriminatório decorrentes de aspectos religiosos desde que atendida à condição de que as condutas religiosas não contrariem as normas jurídicas seculares.⁷¹

A organização e a normatização de um Estado são estabelecidas por meio de um conjunto de normas, direitos e garantias, de eficácia superior, que regerão, inclusive, os

⁶⁵ SANTOS JÚNIOR, 2010, p. 152.

⁶⁶ GIUMBELLI, 2011, p. 235.

⁶⁷ LEITE, 2014, p. 33.

⁶⁸ LEITE, 2014, p. 63.

⁶⁹ LEITE, 2014, p. 65.

⁷⁰ GIUMBELLI, 2011, p. 231.

⁷¹ LEITE, 2014, p. 68.

demais conjuntos de normas e leis, ou seja, a Constituição. Em seu texto, deverão constar a própria forma do Estado, os poderes e suas funções, assim como as normas fundamentais, os direitos e as garantias dos cidadãos, limitando as ações estatais.⁷² Por direitos e garantias fundamentais, devemos entender “aquelas prerrogativas e instituições que o Direito Positivo concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas”⁷³, e que sofreram um longo processo de surgimento e sedimentação diante de mudanças sociais oriundas de alterações dos valores sociais dominantes.⁷⁴

Os princípios básicos da igualdade e da legalidade que regem o Estado moderno e contemporâneo surgiram nos séculos XVII e XVIII. São eles inerentes ao ser humano e se fundam com “a necessidade de limitação e controle dos abusos de poder do próprio Estado e de suas autoridades constituídas”⁷⁵, tendo recebido a denominação de “direitos de primeira geração”. Seguindo essa estratégia de pensar os direitos por geração, as chamadas segunda e terceira gerações são, consecutivamente, direitos sociais, econômicos e culturais, além dos direitos difusos. Aqueles ditos direitos de segunda geração “são invocados perante o Estado para que este opere alguma obrigação positiva no sentido da proteção dessas liberdades, em geral em face da coletividade, sem, contudo, excluir a individualidade”⁷⁶. Já a terceira geração de direitos se apoia em valores como solidariedade e fraternidade visando a uma atuação proativa do Estado para com a coletividade.

A liberdade religiosa destaca-se entre os direitos fundamentais de “primeira geração” e, embora positivada na segunda metade do século XVII, atingiu o *status* de norma constitucional no século XVIII. Porém, uma definição contemporânea e que expressa claramente o que seria “liberdade religiosa” é encontrada no artigo 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948:

Todo homem tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião, esse direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou particular.⁷⁷

Tratadas as liberdades na Declaração Universal dos Direitos Humanos, de ampla maneira, desde a liberdade do pensamento até a liberdade de religião, nos dizeres de Aldir

⁷² REIMER, Haroldo. *Liberdade Religiosa na História e nas Constituições do Brasil*. São Leopoldo: Oikos, 2013, p. 21-22.

⁷³ SILVA, 2009, p. 178.

⁷⁴ SILVA, 2009, p. 178.

⁷⁵ MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 19.

⁷⁶ REIMER, 2013, p. 24.

⁷⁷ DECLARAÇÃO Universal do Direitos Humanos. Disponível em: <<http://www.dudh.org.br/wp-content/uploads/2014/12/dudh.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

Guedes Soriano, a liberdade religiosa seria “uma espécie da qual a liberdade de pensamento é gênero”⁷⁸. Assim, é descrita de forma clara, por Pinto Ferreira, como “o direito que tem o homem de adotar seu deus, de acordo com sua crença e o seu culto”⁷⁹ consagrando-se como um direito humano fundamental. Demonstra o constituinte que tais liberdades são revestidas de grande importância e, por conseguinte, colaboram para a efetivação da dignidade da pessoa humana, princípio basilar do Estado Democrático de Direito.

Para alguns, a liberdade religiosa se equipara a liberdade de consciência como sendo uma liberdade de foro íntimo, mas desta diferindo em razão da presença do elemento religioso. Nessa ótica, se apresentam três perspectivas: a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa.⁸⁰ Sob outra ótica, a liberdade religiosa abrange quatro vertentes: a liberdade de consciência, a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa. Portanto, entende-se a liberdade de consciência de forma mais ampla, atuando na proteção tanto do crente quanto daquele que não manifesta crença alguma, salvaguardando o direito de crer ou não crer, em sua individualidade. De forma mais particular, a liberdade de crença estaria relacionada ao direito de optar por uma religião, a uma religião aderir ou trocar uma religião por outra.⁸¹

Outra observação pertinente é de não confundir a liberdade de crença com a liberdade de culto. Na liberdade de crença, não há privação de direitos por motivo de crença religiosa, prevalecendo a liberdade de escolha e mudança de religião, inclusive, em relação ao direito de não crer. Já na liberdade de culto, ocorre a manifestação da religião, liberdade de orar e de praticar os atos próprios das manifestações exteriores em casa ou em público, garantindo aos “crentes de qualquer religião honrar a divindade como melhor lhes aprouver e celebrar as cerimônias exigidas pelos rituais”⁸². Como posto anteriormente, na Constituição Imperial de 1824, a religião Católica Apostólica Romana era a religião oficial do Império e assim possuía liberdade de culto enquanto as demais religiões eram permitidas apenas cultos domésticos ou particulares em locais com esta destinação, que não poderiam ter aparência exterior de templo.⁸³ Em seu artigo 5º, determinava a religião do Império como Católica Apostólica Romana, afirmando que “todas as outras religiões serão permitidas com seu culto

⁷⁸ SORIANO, Aldir Guedes. *Direitos humanos e liberdade religiosa*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 8.

⁷⁹ FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 102.

⁸⁰ CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de Liberdades Públicas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 90.

⁸¹ SORIANO, Aldir Guedes. *Liberdade religiosa no direito constitucional e internacional*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 10-12.

⁸² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 33.

⁸³ NOGUEIRA, Octaciano. *Constituições Brasileiras: 1824*. – v.1 – Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo”⁸⁴.

Dessa forma, pode-se ter liberdade de crença sem haver liberdade de culto como ocorreu, por exemplo, no Brasil Império em que a liberdade religiosa era parcial, tendo em vista que “[...] as demais religiões eram apenas toleradas [...]”⁸⁵. Posteriormente, na Constituição de 1988, foi apresentada a liberdade religiosa e todas as suas vertentes no artigo 5º, inciso VI, estabelecendo que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”⁸⁶. Deve-se alinhar tal dispositivo ao texto do artigo 19, I da CF/88 que, consagrando o caráter laico do Estado, confere tratamento isonômico a todas as confissões religiosas na busca de proteção para o sentimento religioso e suas manifestações.

Trata-se, então, de uma obrigação negativa, um dever de não fazer do Estado, abstendo-se “naquelas áreas reservadas ao indivíduo”⁸⁷. Contudo, existem obrigações positivas a serem assumidas pelo mesmo Estado no sentido de proteger tais direitos individuais perante particulares ou até mesmo dele próprio e de seus agentes. Se preciso, deverá, em prol da garantia das liberdades constitucionalmente abrigadas, utilizar seu poder de polícia. Por isso, afirmar Gilmar Mendes que, “não se cuida apenas de ter liberdade em relação ao Estado [...], mas de desfrutar dessa liberdade por meio do Estado”⁸⁸.

Eduardo Sabbag sintetiza a questão afirmando que liberdade religiosa “significa que o cidadão poderá professar a sua fé no culto e templo que lhe aprouver, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião, em livre escolha”⁸⁹. A liberdade do cidadão é, então, resguardada da intervenção estatal e, segundo Paulo de Barros de Carvalho, “nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b)”⁹⁰. Seguindo essa linha de entendimento é que surge a imunidade tributária dos templos de qualquer culto que, após análise de conceitos básicos a seguir, será melhor abordada no próximo capítulo.

⁸⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

⁸⁵ SILVA, 2009, p. 249.

⁸⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

⁸⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002, p. 32.

⁸⁸ MENDES, Gilmar F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 1999, p. 46.

⁸⁹ SABBAG, 2016, p. 346.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 194.

1.3 A imunidade tributária e seus conceitos

Em uma breve análise histórica da imunidade tributária, observa-se um instituto jurídico de contornos totalmente antagônicos aos identificados atualmente. Em outro tempo, a imunidade tributária era considerada uma regalia. Com origem no latim *immunitas*, o termo “imunidade” significa ausência de *múnus*, ou seja, ausência de encargo⁹¹ e, por isso, constituiria um privilégio para quem a detivesse em face dos demais.⁹²

Na Idade Média não havia propriamente imunidade. Na sociedade feudal, tanto a igreja quanto o senhorio não se subordinavam a tributação pelo poder real, mas se fundavam como fontes autônomas de arrecadação e a desoneração fiscal era, então, um privilégio do clero e da nobreza.⁹³ Desde o esgotamento do feudalismo até a chegada do Estado de Direito, pode-se esclarecer que as imunidades fiscais eram utilizadas como limitação do poder da realeza e se traduziam em uma impossibilidade absoluta de incidência tributária em homenagem aos direitos que antecederam a organização estatal e a transferência do poder fiscal para a realeza.⁹⁴

Em meados do século XVIII, a imunidade sofreu transformações, persistindo a total restrição de incidência tributária quanto a uma religião específica, a católica, que apenas com o liberalismo desapareceu, alargando-se a imunidade de maneira a alcançar qualquer culto. Com as grandes revoluções desse século, consolidou-se o Estado Fiscal⁹⁵, já se amoldando ao Estado de Direito, o que transformou completamente o conceito de imunidade tributária. Agora, ela deixa de ser forma de limitação do poder do Rei para com Igreja e nobreza, se tornando uma limitação do poder de tributar atinente ao Estado em face dos direitos do indivíduo.⁹⁶

Nessa linha de progresso, a revolução francesa pretendia instaurar a religião da razão, excluindo as demais formas de crença ou de culto. Somente após esse período é que se

⁹¹ CRETELLA JÚNIOR, 1986, p. 90.

⁹² SOLLER, *Fabrcio*. *A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto* – por uma Revisão da Posição do STF. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 2. Nº 12. Nov-dez. de 2004, p. 109-110.

⁹³ FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das Normas de Imunidade Tributária – Conteúdo e Alcance. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001, p. 119.

⁹⁴ COELHO, Cláudio Carneiro Bezerra Pinto. A imunidade de Templo de Qualquer Culto. *Revista Seleções Jurídicas COAD Adv.*, Rio de Janeiro, 2003, n. 11, p. 06-12.

⁹⁵ O Estado Fiscal surge em decorrência do desfazimento do patrimônio do príncipe, consequência natural do nascimento do Estado de Direito, com o surgimento da Fazenda Pública em substituição à Fazenda Real e que buscava outras fontes de receita que, não mais o patrimônio do príncipe, na retirada de parcela do patrimônio dos cidadãos para custear a atividade estatal, na figura dos impostos. (CASSES, Rafael Fiuza. O estado fiscal na era da cidadania fiscal. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?nlink=revistaartigosleitura&artigoId=7363&revistacaderno=26>>. Acesso em: 15 abr 2018.)

⁹⁶ COELHO, 2003, p. 08-10.

percebe a imunidade tributária não mais como uma regalia concedida pelo Estado a estamentos já privilegiados da sociedade. Daí em diante, ela passa a se justificar pela busca do bem comum, levando em consideração “o ser humano como fim em si mesmo, sendo o Estado e as instituições meios para se alcançar o bem comum”⁹⁷. E diante do breve contexto histórico apresentado, esclarece Maria Cristina Faria:

Dessa forma, substituindo a antiga concepção de imunidade como um favor fiscal do soberano, com a evolução dos governos autocráticos e absolutistas para o Estado de Direito, o vocábulo assume a sua atual representação. Desonerada (*immunus*: livre de imposto) é somente aquela situação que deve ser protegida (*immunitus*) da tributação, em torno da qual se deve colocar uma barreira à exação, para a preservação de um valor maior para o Estado que a própria arrecadação. Não se dando ao propósito de agasalhar favoritismo ou privilégios – no Moderno Estado de Direito onde não há lugar para favores fiscais, tem hoje, a imunidade caráter excepcional, visto que – em regra – vige o princípio da generalidade da tributação, denotando ‘índole nitidamente política’⁹⁸.

A imunidade adquire nova compreensão, ficando restrita a situação protegida por estar permeada de valores que superam a estimada arrecadação estatal e não mais se sujeita a favoritismos, como os vistos anteriormente. Deste modo, a tributação segue o princípio da generalidade, sendo a imunidade considerada como exceção a ele. A imunidade se relaciona intimamente com a chamada competência tributária e esta consiste no poder concedido pela Constituição da República aos entes políticos — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — para instituírem os seus tributos.⁹⁹ A doutrina jurídica, na narração de Roque Antônio Carrazza, conceitua, com clareza, a competência tributária:

Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.¹⁰⁰

Então, os entes federativos possuem o poder de criação de tributos tomando por hipóteses fatos selecionados que, se concretizados, terão o condão de fazer incidir um determinado tributo, escolhendo para tanto os sujeitos inseridos nessa relação fiscal. No entanto, o exercício desse poder encontra obstáculos em normas contidas no próprio texto constitucional, que atuam como verdadeiras limitações da competência tributária dos entes políticos, afastando a possibilidade de instituição de tributos sobre determinados atos, fatos e

⁹⁷ SOLLER, 2004, p. 111.

⁹⁸ FARIA, 2001, p. 122.

⁹⁹ SOLLER, 2004, p. 113.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 287-288.

peças. As imunidades, no caso, limitam a competência tributária e “impedem que a Lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune”¹⁰¹. A sua importância é evidenciada além do contexto tributário, como meio de concretização de direitos fundamentais, como afirma José Souto Maior Borges:

Sistemicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do Direito Constitucional do que um problema do Direito Tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.¹⁰²

A imunidade seria, sob outro ponto de vista, uma delimitação negativa da competência tributária. Isso porque o Poder Público está obrigado pelo próprio texto constitucional a não tributar determinadas situações, pessoas e bens, tomando por base valores sociais, éticos, políticos e religiosos. O instituto jurídico é delimitado da seguinte forma pela doutrina de Eduardo Sabbag:

conceituamos imunidade como a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante¹⁰³.

Identifica-se nas imunidades tributárias uma natureza jurídica dúbia, na medida em que são, ao mesmo tempo, limitações constitucionais ao poder de tributar, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos, mas também por serem garantias fundamentais do contribuinte, assim como os princípios tributários. Enquanto as limitações ao poder de tributar objetivam a preservação de valores considerados relevantes pelo poder constituinte, dentre os quais podemos citar a liberdade de expressão, liberdade de crença, liberdade religiosa e de culto. Na salvaguarda desses valores, despreza-se a capacidade contributiva, ligada diretamente a capacidade econômica, revelada pela situação ou pessoa imune, para fins de tributação.¹⁰⁴ No sentido das afirmações acima, Luciano Amaro ensina que:

O fundamento das imunidades tributárias é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 296.

¹⁰² BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 25.

¹⁰³ SABBAG, 2016, p. 298.

¹⁰⁴ MAZZA, 2015, p. 265.

situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes.¹⁰⁵

A advertência é de que não haverá tributação mesmo que o contribuinte, alcançado pela imunidade, tenha condições financeiras de arcar com os encargos que poderiam ser atribuídos a ele. A não observância da capacidade econômica do contribuinte, que reflete sua capacidade de contribuição fiscal, é ignorada em respeito a valores que, constitucionalmente, devem ser preservados. Na oportunidade, cabe realçar os contornos de imunidade apresentados por doutrinadores que destacam seus elementos fundamentais. Para Geraldo Ataliba, a “imunidade é ontologicamente constitucional”¹⁰⁶ e só “a soberana Assembléia (*sic.*) Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário”¹⁰⁷. Reforçando essa ideia de limitação, Gilberto de Ulhôa Canto aduz que:

imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional... portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.¹⁰⁸

Seguindo a mesma perspectiva, Paulo de Barros Carvalho assevera que as imunidades são normas específicas, finitas e determináveis, com efeito sobre determinadas situações elencadas no texto constitucional, assim dizendo:

Imunidades são uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁰⁹

Dessa forma, como as citações nos mostram, a imunidade se apresenta como uma barreira constitucional para a imposição da tributação por parte dos entes federativos. A sua previsão normativa é destinada especificamente a determinadas situações, objetos e pessoas que estão, taxativamente, descritas na Constituição Federal. Para Hugo de Brito Machado, a imunidade seria um obstáculo que decorre da Constituição a incidência das regras jurídicas de

¹⁰⁵ AMARO, 2009, p. 151.

¹⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1964, p. 231.

¹⁰⁷ ATALIBA, 1964, p. 231.

¹⁰⁸ ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. 3, p. 190.

¹⁰⁹ CARVALHO, 2015, p. 190-191.

tributação por parte do Estado.¹¹⁰ A apreciação de José Eduardo Soares de Melo vai além, tomando por base que a imunidade retiraria, inclusive, do ente competente para instituir e arrecadar o tributo sua competência para tributar, ao afirmar que a “imunidade consiste na exclusão da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal”¹¹¹.

Aliomar Baleeiro, por sua vez, alega total impossibilidade de tributação as pessoas e os bens protegidos pelas situações imunes. Aduz o autor que as “imunidades são vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjctivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outros”¹¹². Nessa acepção, vale destacar a ideia de Luciano Amaro que vincula o instituto jurídico das imunidades tributárias a delimitação das competências políticas, ao declarar que:

a imunidade tributaria é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.¹¹³

Dessa forma, as imunidades encontram-se inseridas no ordenamento jurídico como instrumentos de vedações expressas ao poder de tributar e se revelam verdadeiros incrementos de diversos princípios como liberdade religiosa, liberdade de crença, pensamento, proteção à cultura, dentre outros. Elas tornam qualquer pretensão de incidência de tributo, seja ela sobre pessoas ou bens, nula de pleno direito.¹¹⁴ A maioria das imunidades constitucionais aludem, exclusivamente, aos impostos, existindo, contudo, as que se dedicam as outras espécies tributárias, como as taxas e contribuições, previstas em diversos dispositivos constitucionais. Diante do enfoque dado a presente pesquisa, volta-se a atenção as imunidades previstas no art. 150, VI, “b” da Constituição, analisadas com mais detalhes no próximo capítulo.

Como visto, as imunidades visam resguardar da arrecadação estatal determinadas pessoas, situações e coisas indicadas pelo legislador. O texto constitucional apresenta diversas hipóteses de imunidades e coube a doutrina, didaticamente, classificar os seus diversos tipos, por exemplo, quanto a sua finalidade. Assim, podem ser consideradas como imunidades objetivas ou subjctivas, além de condicionadas e incondicionadas. Seguindo a classificação

¹¹⁰ MACHADO, 2006, p. 296.

¹¹¹ MELO, José Eduardo de. *Curso de direito tributário*. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007, p. 156.

¹¹² Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 84.

¹¹³ AMARO, 2009, p. 151.

¹¹⁴ BORBA, Cláudio. *Direito Tributário – Teoria e Questões*. 26 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 100.

doutrinária, são consideradas imunidades objetivas ou reais “aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e recaem sobre coisas”¹¹⁵. Nesse tipo de imunidade não é outorgada em função das pessoas, embora elas usufruam, de certa forma, desse benefício. Como exemplo, é possível citar a imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos – art. 150, VI, “d”.

Em outra classificação está a imunidade subjetiva, quando a norma tributante não poderá incidir sobre determinado sujeito em razões de atributos a ele relacionados. De tal modo, Regina Costa afirma que as imunidades subjetivas “são outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes”¹¹⁶. Como exemplo, tem-se a imunidade recíproca existente entre os entes federados e, para a maioria dos autores, também se enquadraria nessa classificação a imunidade dos templos de qualquer culto. Com efeito, percebe-se que as imunidades, normas constitucionais que afastam a incidência de tributos, podem estar voltadas, prioritariamente, a tutelar pessoas, ocasião em que são denominadas de imunidades subjetivas ou destinadas a proteção de determinados itens, chamadas nesse caso de imunidades objetivas. A lição de Luciano Amaro elucida o assunto da seguinte maneira:

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade.¹¹⁷

Ao tratar a segunda forma de classificação das imunidades, a doutrina jurídica identifica a possibilidade delas serem condicionadas ou não. São incondicionadas quando por si só produzem seus efeitos legais, sem depender de outra norma, ou seja, enquanto “norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, posto independe de outro comando para produzir integralmente seus efeitos”¹¹⁸. Já a norma constitucional chamada de

¹¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 128.

¹¹⁶ COSTA, 2001, p. 128.

¹¹⁷ AMARO, 2009, p. 152.

¹¹⁸ COSTA, 2001, p. 133.

condicionável é aquela compreendida como norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata, passível de restrição diante dos termos da lei complementar, além do disposto na Constituição Federal. Observa-se uma preferência pelo termo condicionável, pois a imunidade é norma constitucionalmente posta e que não está limitada pela exigência de condições para fruição do benefício por ela trazido, como explicada Regina Costa:

Preferimos o termo ‘condicionável’ ao vocábulo ‘condicionada’, comumente utilizado pela doutrina, porque, como afirmamos anteriormente, a imunidade tributária não se abriga em normas constitucionais de eficácia limitada, que demandam, necessariamente, a intervenção do legislador infraconstitucional. Assim, parece-nos incorreto falar-se em imunidade condicionada, já que, cuidando-se de uma norma de eficácia contida, o condicionamento para fruição do benefício poderá ou não ser estatuído pelo legislador complementar. Em decorrência desse raciocínio, a eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal.¹¹⁹

As imunidades chamadas de condicionadas ou condicionáveis devem preencher requisitos definidos pela legislação, de força infraconstitucional, apresentados no artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN) para gozarem do benefício fiscal. Porém, diferente da imunidade concedida para as entidades de assistência social, o entendimento é de que a imunidade dos templos de qualquer culto não está sujeita a tais condicionantes:

A alínea *b* não remete aos requisitos de lei, como fazem a alínea *c* deste mesmo artigo e o § 7º do art. 195 da CF. Por isso, há quem defenda que a imunidade dos templos não é sujeita a outros requisitos senão o do § 4º deste art. 150, qual seja, a vinculação às finalidades essenciais que, no caso, é a manifestação da religiosidade.¹²⁰

Fundada nos argumentos doutrinários transcritos acima é que a imunidade dos templos recebe a classificação de imunidade incondicionada. Todavia, percebe-se uma condição apresentada em sede constitucional, definida no § 4º do art. 150, da Constituição de 1988: a relação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais das instituições imunizadas. O condicionamento constitucional recebe diversas interpretações e é cerne de polêmicas que impactam na aplicação da imunidade tributária, ora analisada, sobretudo no que diz respeito aos conceitos empregados a templo e culto religioso, considerando o Estado laico brasileiro.

É salutar esclarecer que as imunidades tributárias não são o único instituto jurídico capaz de limitar o poder de tributar do Estado. Além delas e dos princípios tributários, outro

¹¹⁹ COSTA, 2001, p. 133-134.

¹²⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 247.

obstáculo infraconstitucional é a chamada isenção tributária que, muitas vezes, se confunde com a própria imunidade, cabendo neste momento apontar algumas distinções. As imunidades são hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas ou, ainda, como descreve Alexandre Mazza, “fenômenos normativos necessariamente constitucionais”¹²¹. Com isso, destaca-se a natureza constitucional da norma imunizante que prepondera, até mesmo, sobre a terminologia utilizada pelo constituinte. O texto constitucional utiliza termos outros como “isenção”, “não incidência” entre outros nomes correlatos para se referir à exclusão da incidência tributária e, embora isso ocorra, trata-se de uma regra imunizante.¹²²

Do ponto de vista extrajurídico, a imunidade e isenção apresentam grande semelhança, uma vez que, na prática, as duas livram o contribuinte de efetuar o pagamento do tributo. Porém, do ponto de vista jurídico, são institutos inconfundíveis. A imunidade opera no plano constitucional interagindo com as normas que determinam a competência para instituição de tributos e, assim, pode ser vista como um favorecimento fiscal que exonera um potencial contribuinte do recolhimento de um tributo em virtude da existência de uma previsão normativa no texto constitucional. Enquanto isso, a isenção é um benefício legal concedido pelo legislador infraconstitucional, a qual exclui o crédito tributário, liberando o contribuinte de realizar o pagamento do tributo. Dessa forma, a competência para isentar é um desdobramento a disposição daquele ente federativo que detém a competência para instituir o tributo e se constitui em uma exceção legal que retira do contribuinte a obrigação fiscal pecuniária, mesmo após a prática de uma conduta relacionada pelo legislador como hipótese de incidência de um determinado tributo.¹²³

Logo, a imunidade não se confunde com a isenção tributária. Entre suas distinções, destaca-se o caráter discricionário do ato de concessão da isenção que é praticado por ente federativo competente para a instituição do tributo, enquanto a imunidade tributária constitui matéria típica do texto constitucional. Em comum, tem-se que as imunidades e as isenções podem ser utilizadas como instrumentos de política fiscal e tributária no intuito de não embarçar a prática de condutas avaliadas como socialmente relevantes. Igualmente, tanto a primeira quanto a segunda são instituídas por diversas questões de ordem econômica, política, social, cultural, etc. Tal afirmação se coaduna com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal - STF, conforme assentado na ADIN 939-7/DF no julgamento do Min. Celso de Mello sobre o tema, asseverando:

¹²¹ MAZZA, 2015, p. 268.

¹²² MAZZA, 2015, p. 268.

¹²³ TORRES, Ricardo Rodrigues Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. III, p. 84-85.

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fato de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas. Cumpre não desconhecer, neste ponto, a grave advertência lançada pelo saudoso Min. Aliomar Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 191, 5ª edição, 1977, Forense), para quem revela-se certo e inquestionável o fato de que ‘... o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático’.¹²⁴

Diferentemente dos institutos jurídicos analisados acima, a dita não-incidência não pode ser vista como uma exoneração, mas tão-somente como fatos que não se amoldam as hipóteses de incidência tributária eleitas pelo legislador. Não há tributo a ser pago, uma vez que a conduta praticada pelo sujeito não se amolda a um fato que tenha o condão de gerar a obrigação em relação a um determinado tributo. A lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho é clara e precisa a esse respeito:

A imunidade e a isenção são declarações de vontade do legislador cuja função é delimitar negativamente o fato jurídico *ex lege*. A não-incidência é um efeito. É tudo o-que-não-é. Composto o perfil da hipótese de incidência, já no plano da Ciência do Direito, pela conjunção das regras de imposição com as imunidades e isenção, tudo o que ficar de fora, à volta desse perfil, estará na área de não-incidência.¹²⁵

O autor esclarece tais diferenças, compreendendo a não incidência como um efeito daquilo que não se pretendeu tributar. Dessa forma, foram analisados os conceitos basilares do instituto jurídico da imunidade tributária que tem como resultado a limitação da tributação imposta pelo Estado.

1.4 Resumo do capítulo

Neste capítulo, foram delineadas questões acerca da relação entre Estado e religião ao longo da história, e apresentada a ideia basilar do Estado laico brasileiro, ou seja, um

¹²⁴ BRASIL. STF – Pleno – ADIn 939-7/DF, Rel. Min. Sidney Sanches, DJU. 18 mar. 1994, p. 5165.

¹²⁵ COÊLHO, 2015, p. 218.

Estado que não adota uma religião oficial e, teoricamente, respeita as mais diversas manifestações religiosas desde que observem o disposto em seu ordenamento jurídico. Após algumas ponderações, percebe-se que, na relação estabelecida entre o Estado Brasileiro e a religião, a laicidade nem sempre teve contornos totalmente definidos e mesmo atualmente merece melhor análise das propostas apresentadas pelo próprio texto constitucional, entre elas a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Para uma crítica mais precisa, foram analisadas, também, as definições de liberdade religiosa e buscou-se delimitar o conceito de religião, pois a compreensão do fenômeno religioso certamente impactará no tratamento a ela conferido pelo direito. Todavia, diante da considerável subjetividade que cerca a questão, surge a complexidade em apresentar um conceito jurídico adequado. Frente ao cenário histórico, marcado pela pluralidade, o Brasil com ampla diversidade de manifestações religiosas e vastos elementos típicos desse fenômeno, apresenta uma liberdade religiosa com raízes fundadas em conflitos e desavenças oriundos de um universo cristão, marcado até os dias atuais por limitações que ainda podem ser percebidas. Essa liberdade religiosa confere ao cidadão a escolha de professar uma fé ou mesmo não professar fé alguma, garantindo que o Estado não crie nenhum obstáculo que impeça ou dificulte esse direito da sociedade. É daí que, visando tal liberdade em seu sentido mais amplo, decorre a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto, prevista no texto constitucional.

Foram apresentados, então, os conceitos essenciais de imunidade tributária antes de adentrar na forma específica de imunidade a ser analisada na presente pesquisa. Esclarecida a função limitadora ao poder de tributação conferido ao Estado, mas, também, a atribuição de garantir direitos fundamentais do contribuinte e preservar valores considerados relevantes. Entre os valores que visa preservar estão a liberdade de expressão, liberdade de crença, liberdade de culto e, enfim, a liberdade religiosa. Após destacar conceitos, esclarecer a distinção entre os institutos jurídicos que têm o condão de afastar a carga tributária dos contribuintes, foi salientada a preponderância da natureza constitucional das imunidades tributárias sobre a nomenclatura utilizada pelo legislador constituinte. Com tudo, os desdobramentos da imunidade tributária, especificamente aquela que diz respeito aos templos de qualquer culto, serão objetos de análise do próximo capítulo juntamente com os conceitos de templo e culto adotados pelo direito e pela religião.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”

Para seguir a proposta inicial, é cogente aprofundar no exame dos conceitos de templo e de culto, tanto no âmbito das ciências das religiões quanto no âmbito jurídico. Ao presente capítulo, caberá tal apreciação seguida por uma análise retida ao campo religioso de incidência da imunidade tributária. Apontará, ainda, os divergentes posicionamentos e diversas teorias jurídicas que contornam o tema buscando destacar os valores que foram alvo da proteção trazida pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto, expressa na Constituição Federal de 1988.

2.1 O conceito de templo ou lugar sagrado a partir das ciências das religiões

Ao analisar o fenômeno religioso, basicamente, sua definição traz a oposição do sagrado e a vida religiosa ao profano e a vida secular. Todavia, dificuldades existem principalmente quando se pretende delimitar a esfera do sagrado, tanto de ordem teórica quanto de ordem prática.¹²⁶ De modo geral, para as ciências das religiões, um lugar profano ascende à categoria de espaço sagrado devido a uma transfiguração gerada pela hierofania.¹²⁷ Essa, por sua vez, consiste nas várias manifestações do sagrado, vivenciadas pelo “*homo religiosus*”¹²⁸. Tais hierofanias constituem propriamente a história das religiões:

A partir da mais elementar hierofania – por exemplo, a manifestação do sagrado num objeto qualquer, uma pedra ou uma árvore – e até a hierofania suprema, que é, para um cristão, a encarnação de Deus em Jesus Cristo, não existe solução de continuidade. Encontramo-nos diante do mesmo ato misterioso: a manifestação de algo ‘de ordem diferente’ – de uma realidade que não pertence ao nosso mundo – em objetos que fazem parte integrante do nosso mundo ‘natural’, ‘profano’¹²⁹.

Assim, a partir da história das religiões, percebe-se que os espaços profanos ou comuns se tornam espaços sagrados. Um simples cômodo pode se tornar templo e, portanto, sede de experiências religiosas sagradas. Dessa forma, ao manifestar o sagrado em um determinado objeto ele se torna outra coisa, continuando, em sua essência, a ser ele mesmo. Uma pedra sagrada não deixará de ser uma pedra, mas aos olhos daquele que vive a experiência religiosa se

¹²⁶ ELIADE, 2008, p. 7.

¹²⁷ SANTIDRIÁN, Pedro R. *Dicionário básico das religiões*/ desenhos Mariano Sinués. Aparecida, SP: Editora Santuário, 1996. p. 473.

¹²⁸ ELIADE, Mircea. *O sagrado e o profano*. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 17.

¹²⁹ ELIADE, 2013, p. 17.

transmuda imediatamente.¹³⁰ É a repetição e permanência da hierofania primordial que consagrou esse espaço como sagrado, transfigurando-o e singularizando-o, enfim, isolando-o do espaço profano ao seu redor, que trará a noção de espaço sagrado assentando, assim, sua validade. Dessa forma, “assegura para o futuro a perseverança dessa sacralidade”¹³¹, conforme ensina Mircea Eliade que:

O lugar transforma-se, assim, numa fonte inesgotável de força e de sacralidade que permite ao homem, na condição de que ali penetre, tomar parte nessa força e comungar nessa sacralidade. Tornando-se essa intuição elementar do lugar, pela hierofania, um ‘centro’ permanente de sacralidade, ela orienta e explica todo um conjunto de sistemas muitas vezes complexos e densos. Mas, por muito variados e diferentemente elaborados que sejam os espaços sagrados, todos eles oferecem um traço comum: há sempre uma área definida que torna possível (sob formas aliás muito variadas) a comunhão na sacralidade.¹³²

A autonomia dessas hierofanias se consagra, então, na continuidade dos lugares sagrados e, por isso, o autor citado acima não atribui a escolha desses lugares ao homem, pois para ele “supor que a ‘escolha’ dos lugares sagrados é deixada ao próprio homem é, ao mesmo tempo, tornar inexplicável a continuidade dos espaços sagrados”¹³³. Os espaços sagrados são revelados ao homem por meio de uma hierofania e exigem, assim, uma consagração. Os homens procuram e descobrem tais lugares com a ajuda de sinais misteriosos e, portanto, não são livres para escolher o terreno sagrado.¹³⁴

O espaço sagrado é “forte” e significativo enquanto os espaços não sagrados apresentam-se sem estrutura e sem consistência.¹³⁵ Diante da milenar história das relações do ser humano com os seus deuses, pode-se afirmar que os templos e santuários são construções recentes, pois, inicialmente, o primeiro espaço cültico de que se tem notícia é a natureza.¹³⁶ Entre as mais antigas estruturas arquitetônicas conhecidas no domínio dos santuários, encontram-se os muros ou o círculo de pedras, ambos vistos já nas civilizações proto-indianas e egeias.¹³⁷ ¹³⁸ Não apenas significa a continuidade de uma hierofania, mas objetiva a

¹³⁰ ELIADE, 2013, p. 18.

¹³¹ ELIADE, 2008, p. 296.

¹³² ELIADE, 2008, p. 296.

¹³³ ELIADE, 2008, p. 297.

¹³⁴ ELIADE, 2013, p. 31.

¹³⁵ ELIADE, 2013, p. 25.

¹³⁶ CAMPOS, Leonildo Silveira. *Teatro, templo e mercado: organização e marketing de um empreendimento neopentecostal*. Petrópolis, RJ: Vozes; São Paulo: Simpósio Editora e ; Umesp, 1997, p. 116.

¹³⁷ ELIADE, 2008, p. 298.

¹³⁸ Eliade explica que o muro ou o círculo de pedras que encerram o espaço sagrado contam-se entre as mais antigas estruturas arquitetônicas conhecidas no domínio dos santuários. Aparecem já nas civilizações proto-indianas (por exemplo, em Mohenjo-Daro) e egeias. O muro ou vedação não implica e não significa apenas a presença contínua de uma cratofania ou de uma hierofania no interior do recinto; ele tem, além disso, por objetivo preservar o profano do perigo a que se exporia se ali penetrasse sem os devidos cuidados. O sagrado é

preservação do profano ao perigo de ser exposto se penetrasse no sagrado sem o devido preparo¹³⁹, exemplificado da seguinte forma:

O sagrado é sempre perigoso para quem entra em contato com ele sem estar preparado, sem ter passado pelos ‘movimentos de aproximação’ que qualquer ato de religião requer. ‘Não te aproximes daqui – diz o Senhor a Moisés –, tira os teus sapatos, porque o lugar onde estás é terra santa’¹⁴⁰.

Dessa forma há uma delimitação de fronteiras entre o território sagrado e o território profano ou não sagrado, que se faz necessária para gerar e garantir sentido de sacralidade ao homem quando este encontra-se exercendo a experiência ritual ou cültica. Daí procedem os inúmeros ritos e prescrições relativos a entrada no templo. Independente das valorizações ou das interpretações dadas a importância dos rituais relacionados ao templo, ao longo dos tempos, destaca-se sua função separadora dos limites, como apresentado acima.¹⁴¹

Para o religioso se faz necessária uma atmosfera impregnada do sagrado e, deste modo, são cogentes inúmeras técnicas destinadas à consagração dos espaços. Todavia, não basta o esforço humano para consagrar esse ambiente, ou seja, apenas será eficiente o ritual pelo qual será construído um espaço sagrado, na medida em que ele reproduzir a obra dos deuses.¹⁴² Mircea Eliade trata especificamente dessa necessidade do religioso de viver no sagrado com a seguinte passagem:

O desejo do homem religioso de viver no sagrado equivale, de fato, ao seu desejo de se situar na realidade objetiva, de não se deixar paralisar pela relatividade sem fim das experiências puramente subjetivas, de viver num mundo real e eficiente – e não numa ilusão. Esse comportamento verifica-se em todos os planos da sua existência, mas é evidente no desejo do homem religioso de mover-se unicamente num mundo santificado, quer dizer, num espaço sagrado. É por essa razão que se elaboraram técnicas de orientação, que são, propriamente falando, técnicas de construção do espaço sagrado.¹⁴³

Assim, os espaços sagrados por excelência como os altares e santuários, são construídos segundo os preceitos de cânones tradicionais. Porém, baseiam-se em uma “revelação primordial que desvendou *in illo tempore* o arquétipo do espaço sagrado, arquétipo copiado e repetido depois, indefinidamente, na construção de todos os novos altares, de todos

sempre perigoso para quem entra em contato com ele sem estar preparado, sem ter passado pelos “movimentos de aproximação” que qualquer ato religioso requer. Cf. ELIADE, 2008, p. 298.

¹³⁹ ELIADE, 2008, p. 298.

¹⁴⁰ ELIADE, 2008, p. 298.

¹⁴¹ ELIADE, 2008, p. 298.

¹⁴² ELIADE, 2013, p. 32.

¹⁴³ ELIADE, 2013, p. 32.

os novos templos ou santuários”¹⁴⁴. De fato, há um lugar separado pelos grupos sociais que mantém experiência com o sagrado para repetição do ato cúlctico, onde se estimula a fé com rituais apropriados. Este lugar se torna especial, irradiador de energia, e passa a ser procurado pelas pessoas na busca de acolhimento e proteção por uma entidade maior do que todos os adoradores.¹⁴⁵ Podem ser encontrados por toda parte exemplos dessa “construção” de espaço sagrado, a partir de um modelo ou arquétipo, sendo estes os locais onde “a impureza é abolida e onde se torna possível a união do Céu e da Terra”¹⁴⁶. O altar se torna, então, um microcosmo que viria a existir em um espaço e tempo místicos qualitativamente diferentes do espaço e do tempo profanos.¹⁴⁷

Nas doutrinas tântricas, o universo, na sua totalidade, é representado simbolicamente por essas construções sagradas que identificam andares ou terraços como “céus” ou níveis cósmicos. De certa forma, cada construção reproduz o monte cósmico, ou seja, considera-se construída no chamado centro do mundo. Por “centro”, entende-se todo espaço consagrado ou espaço no qual podem ter lugar as hierofanias, as teofanias e que ainda se verifique ali a possibilidade de haver uma ruptura de nível entre o Céu e a Terra.¹⁴⁸ Ensina, ainda, que “na extensão homogênea e infinita onde não é possível nenhum ponto de referência, e onde, portanto, nenhuma orientação pode efetuar-se, a hierofania revela um ‘ponto fixo’ absoluto, um ‘Centro’”.¹⁴⁹ E quanto ao simbolismo do termo “centro do mundo”, objeto de inúmeros estudos, Mircea Eliade nos proporciona o seguinte pensamento:

Abarcando os fatos numa visão geral, pode-se dizer que o simbolismo em questão se articula em três conjuntos solidários e complementares: 1º., no centro do mundo encontra-se a ‘montanha sagrada’, e é aí que o Céu e a Terra se encontram; 2º., qualquer templo ou palácio e, por extensão, qualquer cidade sagrada e qualquer residência real são assimilados a uma ‘montanha sagrada’, sendo assim elevados a ‘centros’; 3º., por sua vez, sendo o templo ou a cidade sagrada o lugar por onde passa o *Axis mundi*, são por isso olhados como o ponto de junção do Céu, da Terra e do Inferno.¹⁵⁰

Nessa concepção, para as culturas agrícolas “a árvore cósmica se encontra no centro do mundo e congrega as três regiões cósmicas, pois afunda as suas raízes no Inferno e o seu cimo toca o Céu”¹⁵¹. Para o agricultor, o espaço onde ele vive é o “verdadeiro mundo”

¹⁴⁴ ELIADE, 2008, p. 299.

¹⁴⁵ CAMPOS, 1997, p. 121

¹⁴⁶ ELIADE, 2008, p. 299.

¹⁴⁷ ELIADE, 2008, p. 300.

¹⁴⁸ ELIADE, 2008, p. 301.

¹⁴⁹ ELIADE, 2013, p. 25.

¹⁵⁰ ELIADE, 2008, p. 302.

¹⁵¹ ELIADE, 2010, p. 52.

enquanto o “centro do mundo” é o lugar consagrado pelos rituais e orações, onde se efetua a comunicação com os seres sobre-humanos.¹⁵² Já para os cristãos, o Gólgota encontra-se no centro do mundo e compreendia, simultaneamente, o cimo da montanha e o lugar onde Adão tinha sido criado e enterrado.¹⁵³

O “centro do mundo” pode apresentar múltiplas noções simbólicas como a de ponto de interseção dos níveis cósmicos, ou seja, canal de junção entre o Inferno e a Terra, a de espaço simultaneamente hierofânico e real, e a de espaço “criacional” por excelência, como o único onde a criação pode começar.¹⁵⁴ Para sua construção, é necessária a abolição do espaço e do tempo profanos para a instauração do espaço e do tempo sagrado que se transforma em “centro” pelo paradoxo da consagração do espaço e pelo rito de construção, passando a um espaço transcendente de uma estrutura diferente do profano, compatível com uma multiplicidade e mesmo uma infinidade de “centros”.¹⁵⁵

Como se percebe, para Mircea Eliade a imagem de uma coluna universal, *Axis mundi*, que liga e sustenta o Céu e a Terra, tem sua base cravada no mundo de baixo, chamado então de “infernos”. Ela pode-se situar, somente, no próprio centro do Universo e o mundo habitável se espalhará em sua totalidade a sua volta.¹⁵⁶ Essa percepção de centro do mundo fortalece a compreensão do espaço sagrado, a partir do substrato profano.¹⁵⁷ Desse “sistema de mundo” deriva-se um grande número de mitos, ritos e crenças, e quanto ao simbolismo do “centro”, destaca-se a presença de vários mitos e lendas apontando a uma árvore cósmica que simboliza o universo e incorpora a realidade absoluta, a sacralidade e a imortalidade, achando-se no centro do mundo. Esses símbolos são de difícil acesso, como expressa o autor na seguinte passagem:

Examinada mais de perto, a dialética dos espaços sagrados e, em primeiro lugar, do ‘centro’, parece contraditória. Todo um conjunto de mitos, de símbolos e de rituais sublinham a dificuldade de penetrar, sem perigo, num ‘centro’, mas, por outro lado, uma série de mitos, de símbolos e de rituais estabelece que este ‘centro’ é facilmente acessível. A peregrinação aos lugares santos é difícil, mas qualquer visita a uma igreja é uma peregrinação.¹⁵⁸

Após esta breve exposição acerca do modo como surge e se apresenta o sagrado de modo geral, cumpre compreender o sentido de templo para as ciências das religiões.

¹⁵² ELIADE, 2010, p. 53.

¹⁵³ ELIADE, 2008, p. 302.

¹⁵⁴ ELIADE, 2008, p. 303.

¹⁵⁵ ELIADE, 2008, p. 305.

¹⁵⁶ ELIADE, 2013, p. 38.

¹⁵⁷ ELIADE, 2013, p. 39.

¹⁵⁸ ELIADE, 2008, p. 308.

Basicamente encontramos, destinado à seara religiosa, o significado de espaços sagrados. Vejamos na seguinte transcrição:

Termo genérico para indicar os lugares e edifícios sagrados dedicados ao culto, ao sacrifício, oração e assembleia de seguidores e praticantes de uma religião. Conforme as religiões recebem um nome, funções e concessões arquitetônicas diferentes. O termo templo sugere como ideia central morada da divindade. Remetemos para o *adyton* ou templo grego.¹⁵⁹

E completando essa visão de templo, Mircea Eliade evidencia a não homogeneidade do espaço, tal qual ela é vivenciada pelo ser humano, tomando como exemplo a igreja em uma cidade moderna e a separação entre o sagrado e o profano:

Para um crente, essa igreja faz parte de um espaço diferente da rua onde ela se encontra. A porta que se abre para o interior da igreja significa, de fato, uma solução de continuidade. O limiar que separa os dois espaços indica ao mesmo tempo a distância entre os dois modos de ser, profano e religioso. O limiar é ao mesmo tempo o limite, a baliza, a fronteira que distinguem e opõem dois mundos – e o lugar paradoxal onde esses dois mundos se comunicam, onde se pode efetuar a passagem do mundo profano para o mundo sagrado.¹⁶⁰

O templo representa, em todas as religiões, o lugar de encontro com sua divindade, onde se cultua e, em retorno, se é atendido. Ou seja, “o lugar que Deus se torna presente de modo particular para receber o culto dos seus fiéis e dispensar os seus favores. Em sentido muito genérico, é um lugar que se torna sagrado pela presença da divindade”¹⁶¹. Assim, inicialmente, não era necessário um templo oficial para veneração de suas divindades, estando elas presentes de diversas formas ou, então, um lugar já consagrado:

Nas religiões primitivas, em que cada coisa pode facilmente adquirir um significado sagrado, símbolo ou personificação de um ser superior, a divindade é venerada quase por toda a parte, nas plantas, nos animais, em todas as manifestações significativas da natureza. Noé, Abraão e toda a época patriarcal da história sagrada representam esse aspecto primitivo da evolução religiosa; Deus encontra e se venera não num templo oficial, mas em qualquer lugar escolhido pela devoção dos indivíduos, ou consagrado por uma especial manifestação sobrenatural.¹⁶²

Com base nos dizeres de Mircea Eliade, deve haver uma “porta” para o alto permitindo que os deuses venham a terra e os homens tenham acesso aos deuses nas mais diversas formas de expressões religiosas, afirmando que “assim acontece em numerosas

¹⁵⁹ SANTRIDIÁN, 1996. p. 473.

¹⁶⁰ ELIADE, 2013, p. 28-29.

¹⁶¹ PIGNA, A. Templo. In: ANCILI, Ermano; PONTIFÍCIO INSTITUTO DE ESPIRITUALIDADE TERESIANUM (orgs.). *Dicionário de espiritualidade*. Vol. III. São Paulo: Loyola; Paulinas, 2012, p. 2388-2391, p. 2388.

¹⁶² PIGNA, 2012, p. 2388.

religiões: o templo constitui, por assim dizer, uma ‘abertura’ para o alto e assegura a comunicação com o mundo dos deuses”¹⁶³, firmando o entendimento de templo enquanto lugar sagrado. Dessa forma, ao acessar o *dicionário crítico de teologia*¹⁶⁴ tem-se que o ‘templo’ é a casa de Deus que, morando no meio de seu povo, se torna presente para seus fiéis. Assim, “no mundo bíblico, o templo ocupa o centro da vida religiosa e nacional e goza de uma forte carga simbólica”¹⁶⁵ pois “no interior do recinto sagrado, o mundo profano é transcendido”, tornando-se possível a comunicação com os deuses.¹⁶⁶

O templo, nas grandes civilizações orientais não era somente uma *imago mundi*, mas recebeu uma nova valorização, sendo considerado, também, a reprodução terrestre de um modelo transcendente. Ele seria uma cópia de um arquétipo celeste e se constitui uma *imago mundi*, referenciando que o mundo, como obra dos deuses, também é sagrado.¹⁶⁷

Para Leonildo Campos “o templo é o espaço geográfico, onde o céu parece ter-se encontrado com a terra e como tal está carregado de sinais estimuladores de experiências com o sagrado”¹⁶⁸. Segundo o autor, eles “têm origem nesse esforço humano de criar canais para uma manifestação ‘organizada’ do sagrado” e que são espaços necessários para as religiões realizarem seus rituais. Afirma, ainda, que esse espaço é impregnado de marcas e sinais que provocam o sagrado, suscitando emoções e estimulando a repetição da hierofania fundadora.¹⁶⁹ Nesse prisma, afirma Mircea Eliade que “todo espaço sagrado implica uma hierofania, uma irrupção do sagrado que tem como resultado destacar um território do meio cósmico que o envolve e o torna qualitativamente diferente”¹⁷⁰. Em alguns casos, basta um sinal qualquer para indicar a sacralidade do lugar sem ter, sequer, a necessidade de uma hierofania ou uma teofania.¹⁷¹

Como explica Jean-Yves Lacoste, o referido termo conta, ainda, com diversas denominações como em hebraico *hekal*, que corresponde ao acadiano *ekallu* e do sumério *E-GAL*, significando “casa grande”. Pode denotar, ao mesmo tempo, o palácio, o templo e a grande sala do templo, que passou, posteriormente, a ser chamada de “O Santo”. No sentido de casa de Deus, utiliza-se muito frequentemente o termo corrente *bait*, ‘casa’, que se

¹⁶³ ELIADE, 2013, p. 29-30.

¹⁶⁴ LACOSTE, Jean-Yves. Templo. In: *Dicionário crítico de teologia*. São Paulo: Paulinas: Edições Loyola, 2004, p. 1696-1699.

¹⁶⁵ LACOSTE, 2004, p. 1696.

¹⁶⁶ ELIADE, 2013, p. 29.

¹⁶⁷ ELIADE, 2013, p. 55-56.

¹⁶⁸ CAMPOS, 1997, p. 123.

¹⁶⁹ CAMPOS, 1997, p. 125.

¹⁷⁰ ELIADE, 2013, p. 30.

¹⁷¹ ELIADE, 2013, p. 30.

encontra no nome Betel, Casa de Deus”¹⁷². Também no sentido de moradia, se apresenta o termo *mishekan* que, todavia, é mais especializado na descrição do santuário do deserto em alternância com *ohel*, “tenda”, e *ohel mo’ed*, “tenda de encontro”¹⁷³. Nessa análise do vocábulo referente a palavra templo, percebe-se que também pode ser representado pelo termo lugar¹⁷⁴ e, ainda, ressanificando o mundo e permitindo uma nova valorização religiosa, assim dizendo:

Lugar santo por excelência, casa dos deuses, o Templo ressanifica continuamente o Mundo, uma vez que o representa e o contém ao mesmo tempo. Definitivamente, é graças ao Templo que o Mundo é ressanificado na sua totalidade. Seja qual for seu grau de impureza, o Mundo é continuamente purificado pela santidade dos santuários.¹⁷⁵

Tal afirmação é construída a partir da ideia de que sendo o templo uma *imago mundi*, é porque o mundo, como obra dos deuses, é também sagrado. De outro lado está à função simbólica do templo para as religiões e suas teologias que são construídas em decorrência de revelações divinas, como exemplo, “no antigo Oriente Médio, o templo é construído pelo rei a pedido da divindade que revela os planos da construção. A casa terrestre do deus é a réplica de sua morada celeste”¹⁷⁶. O templo é, de pronto, “a afirmação da *presença*, no meio de seu povo, de um Deus que se deixa aproximar pelos fiéis”¹⁷⁷ e, assim, o lugar de cristalização das tradições, estendendo o seu simbolismo a ordem cósmica.¹⁷⁸ Enquanto simbolismo da ordem cósmica, Mircea Eliade esclarece que,

Uma outra ideia surge com base nessa diferença ontológica que se impõe cada vez mais entre o Cosmo e sua imagem santificada, que é o Templo. É a ideia de que a santidade do Templo está ao abrigo de toda a corrupção terrestre, e isto pelo fato de que o projeto arquitetônico do Templo é a obra dos deuses e, por consequência, encontra-se muito perto dos deuses, no Céu. Os modelos transcendentais dos Templos gozam de uma existência espiritual, incorruptível, celeste. Pela graça dos deuses, o homem acede à visão fulgurante desses modelos e esforça-se em seguida por produzi-los na Terra.¹⁷⁹

Dando seguimento ao estudo, percebe-se na vida de Israel importantes acontecimentos inerentes ao templo. A adesão a essa forte instituição não foi unânime, ao ser encarada como uma importação estrangeira, pois diante das raízes nômades de Israel, o

¹⁷² LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁷³ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁷⁴ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁷⁵ ELIADE, 2013, p. 56

¹⁷⁶ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁷⁷ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁷⁸ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁷⁹ ELIADE, 2013, p. 56

templo, arquitetado para sedentários, poderia parecer uma traição e seria considerado como um atentado contra a transcendência atribuída a Deus. Para corrigir tal questão, era preciso afirmar que o templo “era o lugar onde Deus fazia habitar seu nome e sua glória”¹⁸⁰. E, assim,

Para o povo de Israel, os modelos do tabernáculo, de todos os utensílios sagrados e do Templo foram criados por Jeová desde a eternidade, e foi Jeová que os revelou aos seus eleitos, para que fossem reproduzidos sobre a Terra. Dirige se a Moisés nestes termos: “Construireis o tabernáculo com todos os utensílios, exatamente segundo o modelo que te vou mostrar” (Êxodo, 25: 8-9). “Vê e fabrica todos esses objetos conforme modelo que te hei mostrado na montanha” (ib., 25:40). Quando Davi dá a seu filho Salomão o projeto dos edifícios do Templo, do tabernáculo e de todos os utensílios, afiança-lhe que “tudo aquilo... se encontra exposto num escrito da mão do Eterno, que me facultou o entendimento disso” (I Crônicas, XXVIII, 19). Ele viu, pois, o modelo celeste criado por Jeová desde o começo dos tempos. É o que Salomão proclama: “Ordenaste-me que construísse o Templo em teu santíssimo Nome e um altar na cidade onde habitas, segundo o modelo da tenda santa que tu havias preparado desde o princípio” (Sabedoria, 9:8).¹⁸¹

Nessa visão, considerado como o centro da vida religiosa, o templo exercia uma influência significativa e concentrava a multidão para a realização das grandes festas de peregrinação. Era ali também que se desenvolviam os rituais complexos dos sacrifícios como oferenda total, comunhão, expiação e onde os fiéis elevavam-se para Deus o louvor de Israel, conforme os testemunhos dos Salmos e das Crônicas.¹⁸² Neste caso, a Igreja, usando uma expressão de Eliade, é concebida como imitação da Jerusalém celeste, reproduzindo, por outro lado, o paraíso e a basílica cristã, e posteriormente, a catedral retoma e prolonga esse simbolismo.¹⁸³ Assume ali uma função de ensinamento, mas também detém uma atmosfera de poder político e financeiro para aqueles que o dirigiam, conforme elabora Jean-Yves Lacoste:

Ao lado da oração, o templo sempre manteve uma função de ensinamento. Após o exílio, Israel existe como uma comunidade religiosa centrada no templo. Assim, os sacerdotes que o dirigem gozam de um real poder político. O templo representa um poder econômico e financeiro. Serve também de lugar de beneficência.¹⁸⁴

Entretanto, essa visão de templo como edifício imponente começa a sofrer ameaças. O formalismo do seu culto e as infidelidades de seus dirigentes macularam seu prestígio, e assim evoluindo:

A complacência da aristocracia sacerdotal frente ao poder romano criou tensões suplementares. Essa perda de crédito coincidia com o desenvolvimento da

¹⁸⁰ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁸¹ ELIADE, 2013, p. 56-57.

¹⁸² LACOSTE, 2004, p. 1698.

¹⁸³ ELIADE, 2013, p. 57.

¹⁸⁴ LACOSTE, 2004, p. 1698.

instituição sinagoga, centrada numa liturgia da palavra e pela qual o judaísmo sobreviveria ao desaparecimento do templo em 70 de nossa era.¹⁸⁵

O termo *hieron*, em grego, designa o conjunto do edifício e *naos* significa a parte onde reside a divindade. Além disso, existem outras designações mais raras como *topos*, que significa lugar e o lugar santo ou o Santo, que é expresso por *hagia*.¹⁸⁶ Tais expressões se prestam ao templo de pedra, entretanto, o termo templo não se limita a tal. Ainda para a teologia, o templo vai da pedra a carne:

Pelo gesto profético da expulsão dos vendilhões do templo, Jesus manifesta seu zelo por um culto autêntico. Suas pretensões vão muito mais longe, pois “há aqui algo maior do que o templo” (Mt 12,6). O edifício que ele reconstruirá não será feito por mão de homem (Mc 14,58). O templo novo é seu corpo ressuscitado (Jo 2,20s). Vindo “plantar sua tenda no meio de nós” (Jo 1,14), ele é Deus presente no meio dos homens. “O que fica antigo e envelhece está prestes a desaparecer” (Hb 8,13). Os cristãos não serão deixados ao relento com a destruição do templo em 70 da nossa era, pois ele faz parte da economia antiga tornada caduca pelo sacrifício de Cristo.¹⁸⁷

Nesta ótica teológica a comunidade seria o templo de Deus que habita, de agora em diante, os crentes santificados pela oferta de Cristo. Tal afirmativa pode ser reforçada com a seguinte passagem: “pois o templo de Deus é santo e este templo sois vós (1Cor 3,17)”¹⁸⁸. Outras formas de classificar o espaço e o tempo em sagrado e profano são apresentadas por Leonildo Campos, citando Durkheim, quando apresenta a igreja como “uma comunidade moral formada por todos os crentes da mesma fé, fiéis e sacerdotes”¹⁸⁹.

O templo de pedra e seu culto têm relação com a imagem e réplica do santuário celeste, não passando da figura de uma realidade espiritual, e é alimentado pela história da presença de Deus aos homens e dos homens a Deus. Daí, a afirmação de que “há um paradoxo no fato de os judeus não terem reconstruído o templo depois de 70, enquanto os cristãos, conscientes de serem o templo de Deus, multiplicam os lugares de culto”¹⁹⁰.

A destruição do sinal material ao qual teria associada a presença de Deus, o templo de pedra construído por Salomão teve por resultado a salvação do caráter autêntico do culto, sua não ligação a um determinado lugar material, pois “Deus está presente em qualquer parte, reina por toda parte, é adorado em toda a parte (Ez 11,16)”¹⁹¹. Tudo isso alertava contra um apego exagerado ao templo de pedra, indicando a necessidade de um culto mais

¹⁸⁵ LACOSTE, 2004, p. 1698.

¹⁸⁶ LACOSTE, 2004, p. 1698.

¹⁸⁷ LACOSTE, 2004, p. 1698.

¹⁸⁸ LACOSTE, 2004, p. 1698.

¹⁸⁹ CAMPOS, 1997, p. 121.

¹⁹⁰ LACOSTE, 2004, p. 1697.

¹⁹¹ LACOSTE, 2012, p. 2389.

espiritualizado. Além disso, ao se tratar da sua materialidade ou não importa destacar, em uma ótica cristã, que tendo a igreja como corpo de Cristo, lugar de encontro entre Deus e os homens e sinal da presença de Deus na terra, o corpo do cristão também é templo, conforme seguinte ensinamento:

o próprio corpo do cristão é parte do templo de Deus e, portanto, sagrado, e, como tal, ele deve cuidar dele; portanto, como nos templos materiais, se eleva a Deus o culto do louvor, também no corpo e com o corpo do cristão se deve dar glória a Deus (1Cor 6,20). Os cristãos, portanto, são templo de Deus, seja como pedras vivas que formam parte do grande templo, que é a Igreja, seja como pessoalmente habitados pelo Espírito de Deus (Jo 14,23).¹⁹²

Pode-se observar, como também esclarece Eliade, que “a profunda nostalgia do homem religioso é habitar um ‘mundo divino’, ter uma casa semelhante a ‘casa dos deuses’, tal qual foi representada mais tarde nos templos e santuários”¹⁹³. Para uma sociedade como a brasileira, que sofreu mudanças profundas alterando sua fisionomia, há a valorização do templo, uma vez que proporciona um espaço acolhedor, um ambiente de proteção e de conforto espiritual.¹⁹⁴ Todavia, embora haja a possibilidade de pensar o conceito de templo em uma perspectiva das ciências das religiões, para fins dessa pesquisa, o conceito adotado deverá levar em conta esse espaço destinado à experiência com o sagrado, onde se realiza o ato cültico, estimulando a fé e, assim, tornando-se especial e irradiador de energia¹⁹⁵ mas, sobretudo onde “a impureza é abolida e onde se torna possível a união do Céu e da Terra”¹⁹⁶.

Contudo, para as ciências das religiões, o termo templo está a designar as mais diferentes formas de espaços sagrados, ainda que seja ele, por exemplo, uma construção de pedra, uma árvore ou o próprio corpo daquele que crê.

2.2 O conceito de templo e de culto a partir das ciências jurídicas

Para uma melhor ponderação sobre o tema e compreensão da forma de interpretação do termo “templo de qualquer culto”, é crucial tecer algumas considerações sobre as distintas sucessões de documentos constitucionais no Brasil, começando pela Constituição Monárquica de 1824, que utilizou a palavra “templo” no intuito de garantir prerrogativa a Igreja Romana, então considerada como a “Religião do Império”, de ter edifícios públicos reservados a

¹⁹² LACOSTE, 2012, p. 2390.

¹⁹³ ELIADE, 2013, p. 61.

¹⁹⁴ CAMPOS, 1997, p. 134.

¹⁹⁵ CAMPOS, 1997, p. 121

¹⁹⁶ ELIADE, 2008, p. 299.

realização dos cultos religiosos. Dispunha o artigo 5º sobre a permissão às demais religiões ao culto doméstico ou particular desde que realizados em espaços sem caracterização, ou seja, “em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo”¹⁹⁷.

Em 1891 nossa primeira Constituição Republicana trouxe a vedação a União e aos Estados de subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religiosos ou estabelecer com eles qualquer relação, mas não fez uso, de forma explícita, da expressão templo. Nessa época, as normas relativas a tributos eram tratadas sob a égide do “direito comum”, assim como a aquisição de bens e a associação com a finalidade de exercício do culto.¹⁹⁸ As outras Constituições Republicanas de 1934 e 1937 também não empregaram o termo “templo” em seus textos. A primeira banuiu a referência a subordinação das confissões religiosas as ditas “disposições do direito comum” enquanto a segunda restabeleceu a doutrina de 1891.¹⁹⁹

A Constituição Republicana de 1946 inaugurou o termo templo e também inovou ao instituir a vedação a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em seu art. 31, inciso V, alínea “b”, quanto ao lançamento de impostos 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”²⁰⁰, o que viria a ser conhecidas como imunidades tributárias. Na Constituição de 1967 não foi alterada a imunidade dos “templos de qualquer culto”, no entanto, concedeu a eles alínea própria em seu texto (art. 20, III, “b”).²⁰¹

Na Constituição de 1988, então vigente, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se faz presente em dois dispositivos do texto. Inicialmente, o artigo 150, inciso VI, alínea “b” proclama explicitamente, sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, a vedação a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituírem impostos sobre templos de qualquer culto e, em seu parágrafo 4º, dispõe sobre a aplicação de tal imunidade.²⁰² A propósito, para melhor ilustração, cumpre a transcrição do dispositivo:

¹⁹⁷ MARTON, Ronaldo. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo STF. *Revista Jus Navegandi*, Teresina, ano 19, n. 4018, 2 jul.2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29951>> . Acesso em: 16 jul. 2015.

¹⁹⁸ MARTON, Ronaldo. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo STF. *Revista Jus Navegandi*, Teresina, ano 19, n. 4018, 2 jul.2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29951>> . Acesso em: 16 jul. 2015.

¹⁹⁹ REIMER, 2013, p. 66.

²⁰⁰ REIMER, 2013, p. 66.

²⁰¹ REIMER, 2013, p. 66.

²⁰² REIMER, 2013, p. 67.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

VI – instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto
[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.²⁰³

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 expressamente consagra a liberdade religiosa e a liberdade de consciência, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos, bem como a proteção dos locais do seu efetivo exercício e liturgias.²⁰⁴ Como bem aduz Konrad Hesse, parafraseado por Ingo Wolfgang Sarlet, “a liberdade de crença e de confissão religiosa e ideológica aparece como uma manifestação particular do direito fundamental mais geral da liberdade de consciência, merecendo a proteção do Estado como corolário da própria dignidade da pessoa humana”²⁰⁵.

No entanto, grande celeuma na seara jurídica existe no tocante a expressão “templo de qualquer culto”. A indagação paira, principalmente, quanto às variadas formas de interpretação. Essa interpretação pode se dar de forma restritiva, abrangendo apenas o templo no sentido de construção física, local onde se realizam os cultos ou, de maneira mais abrangente, envolvendo além do templo físico os demais bens e as atividades das entidades religiosas. Devido a essa larga amplitude semântica, a doutrina jurídica enfrenta dificuldades em alcançar uma definição precisa no plano cartesiano que tais entidades ocupam hodiernamente.²⁰⁶

O termo templo, inicialmente, remete a edificação, construção e local onde se realiza o culto, como elucida a definição trazida por Francisco da Silveira Bueno: “edifício público para culto religioso, como igreja, sinagoga, mesquita etc.”²⁰⁷. Outro conhecido dicionário presta como significado a palavra templo o “edifício público destinado a adoração a Deus e ao

²⁰³BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao91.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

²⁰⁴ LIMA, Daniel Araújo. *A amplitude da imunidade dos templos religiosos* – Exoneração de impostos diretos e indiretos. São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p.10.

²⁰⁵ SARLET, Ingo. *Curso de direito constitucional* / Ingo Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. 4 ed. ampl., incluindo novo capítulo sobre princípios fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 509.

²⁰⁶ SABBAG, 2016, p. 347.

²⁰⁷ Bueno, Francisco da Silveira. *Templo. Minidicionário da língua portuguesa*. 2 ed. São Paulo: FTD, 2007.

culto religioso”²⁰⁸, no sentido de qualquer edifício onde ocorra culto a alguma divindade. No mesmo sentido, o dicionário jurídico De Plácido e Silva define que templo seria o território consagrado, ou santuário, utilizado no sentido religioso para indicar o local onde são celebrados os cultos ou as cerimônias religiosas como, por exemplo, o templo católico e o templo protestante.²⁰⁹ Já a doutrina jurídica, didaticamente, apresenta três teorias para a definição do conceito de templo, visando a aplicação da imunidade tributária, assim denominadas: 1) Clássico-restritiva: Templo-Lugar; 2) Clássico-liberal: Templo-Atividade; e 3) Moderna: Templo-Entidade.²¹⁰

A corrente Clássico-Restritiva ou Templo-Lugar, adotada por doutrinadores aliados a uma literalidade semântica, é pautada na coisificação. Seus adeptos entendem gozar da imunidade tributária apenas os templos, considerados então como os edifícios, a construção física, o local onde se pratica o culto, a adoração e não a instituição religiosa que o administra. Percebe-se um conceito de ordem mais que material, quicá, baseado em um critério geográfico.²¹¹ Seguidor dessa corrente, Sacha Calmon Navarro Coêlho aduz que:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios.

[...]

Onde quer que se officie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar.

[...]

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns da sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária”²¹².

Firmando ser o templo apenas um lugar destinado a prática do culto, o renomado tributarista assevera que hoje em dia os templos de todas as religiões são habitualmente edifícios, mas podem se apresentar de outras formas, garantindo que “nada impede, porém

²⁰⁸ MICHAELIS. Templo. *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 1998, p. 767.

²⁰⁹ SILVA, De Plácido. Templo. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 799.

²¹⁰ SABBAG, 2016, p. 348-349.

²¹¹ Esposam esse posicionamento, doutrinadores e juristas renomados dentre os quais destacamos Calmon Navarro Coêlho, Pontes de Miranda, Paulo de Barros Carvalho, Celso Ribeiro Bastos, entre outros ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 233.

²¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 331-332.

como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, um terreno não edificado. Onde quer que se oficie um culto aí é o templo”²¹³. Nessa linha de raciocínio, o texto constitucional não alude a ordens religiosas ou entidades com tais finalidades, mas estaria restrito ao local de prática do culto, considerado templo. O entendimento ainda é alvejado por críticas quanto à extensão do local a ser considerada para fins de imunidade tributária. Para esse autor, não estão abarcadas as residências paroquiais, por exemplo, ainda que de propriedade da entidade religiosa. Da mesma maneira, exemplificando, o terreiro de umbanda localizado nos fundos da residência do pai-de-santo e onde ocorrem as cerimônias, estaria imune, mas não a casa onde reside o proprietário.²¹⁴

Transcendendo os limites físicos, em outra vertente, estão os doutrinadores que concluem por necessária uma interpretação mais ampla e abrangente da expressão templo, adotando a teoria Templo-Atividade ou Clássico-Liberal. Sustentam, assim, que a imunidade “se estenderia aos ‘anexos’ do templo, isto é, a todos os bens vinculados a atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como aos serviços religiosos em si, isto é, aos atos próprios de culto (missas, batismos, etc.)”²¹⁵. Condizente com os ensinamentos apresentados acima é a posição adotada por Hugo de Brito Machado ao dizer que:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens 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 residência dos religiosos.²¹⁶

Para Aliomar Baleeiro, o conceito de templo também deve refletir maior abrangência, afirmando que:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência 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”²¹⁷.

²¹³ COELHO, 2015, p. 303.

²¹⁴ COELHO, 2015, p. 47.

²¹⁵ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 47.

²¹⁶ MACHADO, 2006, p. 300.

²¹⁷ BALEEIRO, 2004, p. 137.

O ilustre jurista se manifesta, ainda, no sentido de que como templo de qualquer culto deve-se entender além da materialidade do edifício, compreendendo também o próprio culto e tudo o mais que vincule o órgão a função religiosa.²¹⁸ Em uma exposição significativamente alargada do conceito de templo, o jurista Roque Antônio Carrazza considera não apenas o edifício, mas a entidade religiosa em si, afirmando que “esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”²¹⁹. Aduz, ainda, que como templo devem ser considerados também os seus anexos²²⁰, esclarecendo que:

Anexos são todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto ou dele decorrem. Assim, são “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, etc, desde que é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, de IPTU.

Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinas etc. Neste ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.²²¹

Nessa classificação didática, Eduardo Sabbag, exemplificando as imunidades, aduz que não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertencas dele. Também não incidiria o IPTU sobre os locais destinados a aprendizagem da liturgia, como os conventos ou demais habitações da comunidade religiosa ou IPVA sobre o veículo, quer seja carro, avião ou barco, utilizado pelo religioso para a realização do trabalho “eclesiástico”²²².

Até o presente momento, as teorias abordadas, templo-lugar e templo-atividade, limitam a imunidade relativa ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades a ele vinculadas. Na terceira teoria, a expressão “templo de qualquer culto” é entendida como a própria instituição religiosa. E, seguidor dessa teoria, Werner Nabiça Coelho expande ainda mais esse conceito, afirmando que “o conceito de templo chega a confundir-se com o próprio conceito de religião”²²³. Para a teoria moderna, o templo deve ser tratado enquanto instituição, compreendidas as organizações ou associações mantenedoras do templo religioso,

²¹⁸ BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição Federal de 1988 até a emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 311.

²¹⁹ CARRAZZA, 2007, p. 618.

²²⁰ CARRAZZA, 2007, p. 688.

²²¹ CARRAZZA, 2007, p. 689.

²²² SABBAG, 2016, p. 351.

²²³ COELHO, Werner Nabiça. A Imunidade Tributária dos Templos – Breves Considerações. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, RT v. 48, jan. 2003, p. 130.

independentemente das coisas, serviços e pessoas objetivamente consideradas²²⁴. Nessa teoria templo-entidade, a imunidade é avaliada como objetiva, vez que é concedida em virtude da pessoa da entidade religiosa e não do local ou atividade realizada.

No entendimento de Eduardo Sabbag a Teoria Moderna é a que tem se mostrado mais adequada à satisfação da problemática que cerca a tributação dos templos religiosos²²⁵ e vem sendo aplicada pelos tribunais pátrios como veremos a frente. Tal afirmativa se baseia no fato de que esta teoria amplia o leque de possibilidades de aplicação da imunidade religiosa, entretanto, suscita inúmeros questionamentos sobre seus limites frente a diversidade de atividades atualmente exploradas pelas entidades religiosas.

Ademais, cabe examinar o conceito de culto que é apontado pelo vernáculo como a “adoração ou homenagem à divindade em qualquer das suas formas e em qualquer religião. Modo de exteriorizar o culto. Veneração. Preito”²²⁶. Nesse caminho, o termo culto é tido como polissêmico mesmo quando associado ao fenômeno religioso e Aloísio Santos Júnior ressalta que “na sua acepção original, designa o ato pelo qual se presta homenagem a divindade e, neste sentido, é intercambiável com o vocábulo ‘adoração’, [...] manifestações de adoração dos fiéis de qualquer religião”²²⁷. Porém, parte da doutrina jurídica entende haver fronteiras para o termo em questão. Eduardo Sabbag assevera que “o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado”²²⁸, destacando não estarem protegidas seitas com inspirações atípicas ou que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário.²²⁹

Merece destaque a posição extremista do jurista Ives Gandra Martins, que não repele a proteção apenas aos cultos satânicos, mas para todos aqueles que negarem a existência de Deus declarando:

Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada ‘sob a proteção de Deus’ seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior.²³⁰

²²⁴ SABBAG, 2016, p. 349.

²²⁵ SABBAG, 2016, p. 350.

²²⁶ ESTEVAM, Aleks Mijic. *Dicionário*. p. 83.

²²⁷ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal. *Revista Jurídica Tributária* – jan/mar. 2010, p. 158.

²²⁸ SABBAG, 2016, p. 347.

²²⁹ SABBAG, 2016, p. 347.

²³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 180.

Nas lições do jurista Paulo de Barros Carvalho deve haver a composição dos conceitos de culto e templo, prevalecendo uma interpretação mais flexível do texto constitucional, garantindo-lhe, assim, maior efetividade. Para ele “cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”. Já por templo, partidário da teoria restritiva, arremata que devem ser consideradas as edificações onde se realizaram os rituais.²³¹

Contudo, cumpre destacar que o texto constitucional instituidor da imunidade tributária dos templos utilizou a palavra culto sem estipular qualquer restrição, dessa forma, “alcançando todas e quaisquer práticas religiosas, independentemente da sua gênese cultural ou importância histórica”²³². Desta feita, percebe-se que ao empregar o termo culto o texto constitucional não faz menção, ou mesmo exige, que a organização religiosa possua personalidade jurídica para se beneficiar da imunidade tributária.²³³ A interpretação extensiva também é esposada pelo Supremo Tribunal Federal – STF em Agravo de Instrumento que teve como relatora a Ministra Rosa Weber, que assim conceituou templo:

Considera-se templo não apenas aquele espaço físico delimitado em que o culto é celebrado, mas estende seu conceito e, por conseguinte a imunidade, aos seus anexos e espaços contíguos, utilizados em atividades a ele direta e indiretamente, ligadas.²³⁴

Cumpre neste tópico ressaltar o posicionamento, ainda que minoritário, do Ministro do STF, Marco Aurélio Mendes de Farias Mello, em seu voto vencido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.351 do Rio Grande do Sul, em 04 de setembro de 2012. Na oportunidade, afirma não vislumbrar na referência a templo constante da expressão constitucional imunizante, necessariamente, uma religião. Vejamos:

A Constituição não restringiu a imunidade à prática de uma religião enquanto tal, mas apenas ao que for reconhecido como templo de qualquer culto. [...]

Estão em jogo três conceitos: de religião, de culto e de templo. Sabemos que o primeiro deles – o de religião – é objeto de disputa no campo da sociologia, da antropologia e, até mesmo, da própria teologia. Na busca de uma definição mais singela, verifica-se que religião é:

1. Crença na existência de uma força ou forças sobrenaturais, considerada(s) como criadora(s) do Universo, e que como tal deve(m) ser adorada(s) e obedecida(s).

²³¹ CARVALHO, 2015, p. 195.

²³² SANTOS JÚNIOR, 2010, p. 158.

²³³ SANTOS JÚNIOR, 2010, p. 158

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 740.678/RJ 2012*. Relatora Ministra Rosa Weber. Diário de Justiça, Brasília, 30 ago. 2012. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=92503039&tipoApp=>. Acesso em: 18 dez. 2015.

2. A manifestação de tal crença por meio de doutrina e ritual próprios, que envolvem, em geral, preceitos éticos.

[...]

Qualquer filiação a um sistema específico de pensamento ou crença que envolve uma posição filosófica, ética, metafísica, etc.²³⁵

Ao argumento do Ministro citado acima se contrapõe a manifestação do Ministro Ayres Britto que entende haver, necessariamente, um caráter religioso na referência ao templo e culto que foi trazida pela Constituição Federal e fundamenta sua posição afirmando que “a Constituição, quando fala em culto, fala em três oportunidades. Em duas delas diz ‘cultos religiosos’”²³⁶, fazendo menção aos incisos I, inciso VI e inciso XIX, todos do seu artigo 5º. Ainda que presente o viés religioso, o Ministro Marco Aurélio aponta para um conceito mais largo de religião. Em seu entender seria descabido fechar os olhos a diversidade religiosa evidente nas sociedades contemporâneas, até mesmo em respeito ao disposto na Carta Federal, que consagra o pluralismo como um valor basilar da República Federal do Brasil.²³⁷

O campo jurídico se apresenta permeado dos mais diversos entendimentos no tocante aos conceitos de templo e culto para fins da aplicação da imunidade tributária religiosa. Os posicionamentos apontam desde o emprego restrito do instituto jurídico que concede o benefício fiscal até a mais ampla aplicação, como vem se mostrando as decisões dos tribunais que serão analisadas em momento oportuno. Por ora, cabe a análise detida da imunidade tributária reservada à seara religiosa.

2.3 A imunidade tributária religiosa

Como visto anteriormente, ao longo da história, a imunidade tributária e entre elas a chamada imunidade religiosa, apresentou contornos adversos aos observados na atualidade, chegando a ser considerada uma regalia de parcela da sociedade. Para ilustrar essa transição, vale-se do seguinte trecho de Cláudio Carneiro B. P. Coelho:

“Aliás, deve-se enfatizar a profunda diferença apontada por Ricardo Lobo Torres, existente entre o conceito de imunidade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Antes, na Idade Média e na sociedade feudal, não havia propriamente imunidade, eis que tanto a igreja quanto o senhorio constituíam-se em fontes autônomas de fiscalidade, sem subordinação ao poder real. No Estado Patrimonial (século XIII ao século XIX), desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, diz

²³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.351/RS 2012. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça, Brasília, 14 dez. 2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22869325/recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf/inteiro-teor-111144567?ref=juris-tabs>>.

Acesso em: 18 dez. 2015, [n.p.].

²³⁶ BRASIL. 2015, [n.p.].

²³⁷ BRASIL. 2015, [n.p.].

o autor: “As imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a igreja, e homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.” Por outro lado, ainda na fase final do patrimonialismo, que é a do Estado de Polícia (de meados do século XVIII até a 3ª década do século XIX), a imunidade da Igreja sofre algumas transformações, mas persiste a intributabilidade absoluta de uma só religião, a católica, que só desaparecerá com o liberalismo e a extensão da imunidade a qualquer culto. Quanto à conceituação de imunidade à luz do Estado Fiscal, que foi consolidado, como dito anteriormente, pelas grandes revoluções do século XIX, complementa Ricardo Lobo Torres: “Com as grandes revoluções do século XVIII, consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo”²³⁸.

Dessa forma, o conceito de imunidade e sua aplicação sofreram transformações no transcurso do tempo, sendo que, a princípio, protegia o senhorio e a igreja do poder da realeza. Em meados do século XVIII, a imunidade sofreu novas transformações, persistindo a absoluta impossibilidade da tributação de uma religião específica, a católica, que permaneceria inalcançada neste âmbito. Tal situação somente desapareceu com o liberalismo, quando a imunidade foi estendida a qualquer culto. Por fim, há de se ressaltar a alteração imposta com a consolidação do Estado Fiscal, passando a figurar como limitação ao poder de tributar do Estado, tendo em vista a proteção de direitos.

As revoluções deste século foram responsáveis pela consolidação do Estado Fiscal²³⁹ que se amoldava ao Estado de Direito, transformando completamente o conceito de imunidade tributária. Agora, deixaria o instituto jurídico de ser forma de limitação do poder do Rei, pela igreja e nobreza, para se tornar uma limitação ao poder tributário estatal em face dos direitos do indivíduo.²⁴⁰ Nessa linha de evolução, segue-se a revolução francesa que pretendia instaurar a religião da razão e, com isso, excluir as demais formas de crença ou de culto. Apenas após esse período é que a imunidade não foi mais vista como uma prerrogativa concedida pelo Estado aos segmentos já privilegiados da sociedade. A partir de então, passa a ser considerada por levar em conta “o ser humano como fim em si mesmo, sendo o Estado e

²³⁸ COELHO, Cláudio Carneiro. *A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto*. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro: COAD, jan. 2003.

²³⁹ O Estado Fiscal surge em decorrência do desfazimento do patrimônio do príncipe, consequência natural do nascimento do Estado de Direito, com o surgimento da Fazenda Pública em substituição à Fazenda Real e que buscava outras fontes de receita que, não mais o patrimônio do príncipe, na retirada de parcela do patrimônio dos cidadãos para custear a atividade estatal, na figura dos impostos. (CASSES, Rafael Fiuza. O estado fiscal na era da cidadania fiscal. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?nlink=revistaartigosleitura&artigoId=7363&revistacaderno=26>>. Acesso em: 15 abr. 2018.)

²⁴⁰ COELHO, 2003, p. 08-10.

as instituições meios para se alcançar o bem comum”²⁴¹. Essa evolução histórica é retratada por Werner Nabiça Coelho no seguinte trecho:

“A revolução francesa foi um movimento que pretendia instaurar a religião da razão com a exclusão das demais formas de crença ou culto; sendo que o positivismo de Augusto Comte é um subproduto pseudo-filosófico deste processo. Por alguns momentos aquela quadra revolucionária assistiu ao primeiro movimento socialista, especialmente, nos tempos do Terror inaugurado pelos jacobinos de Robespierre, os primeiros terroristas da história. Na outra margem do Atlântico, a intuição dos constitucionalistas americanos assegurou ao seu povo a liberdade de culto, e consagrou separação do Estado e da Igreja, já preconizada como princípio social desde quando Cristo mandou dar a César o que é de César e a Deus o que é de Deus. Tal exemplo de proteção ao culto popular, ao contrário das perseguições religiosas francesas, estas inovações americanas, consubstanciadas na primeira Constituição Republicana e Democrática da História, cronologicamente anteriores (1787) à insanidade revolucionária francesa, foram se tornando paulatinamente o paradigma de todas as constituições, inclusive na Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, em seu artigo 18 assim proclama: “Todo homem tem o direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar esse religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância isolada ou coletivamente, em público ou particular”. No Brasil, guardada a particularidade de a nossa primeira constituição haver sido monárquica e parlamentarista, e, que havia a religião oficial do Estado, o catolicismo, nem por isso deixou-se de contemplar a especial proteção às liberdades alheias, pois, conforme noticia o Douto Pinto Ferreira (Comentários à Constituição Brasileira, 1º vol., Saraiva, São Paulo, 1989, p. 69), em seu artigo 179, n. 5: “Ninguém pode ser perseguido por motivo de religião, uma vez que respeite a do Estado e não ofenda a moral pública”; prática aperfeiçoada e observada religiosamente por todas as demais constituições posteriores; e entre as consequências práticas da liberdade religiosa está a imunidade dos templos”²⁴².

Observando tal contexto histórico as liberdades, entre elas a religiosa, conquistavam relevância nas constituições e no Brasil. Ainda que existente uma religião oficial, também estariam contempladas pela proteção constitucional as demais formas de manifestação religiosa, desde que respeitassem o Estado, atuando sem ofensa a moral pública. Como consequência da liberdade religiosa, a imunidade dos templos apresentaria importância além da conjuntura tributária. Atuariam como forma de concretização de direitos fundamentais, resguardando princípios, ideias e postulados essenciais ao regime político no âmbito do Direito Constitucional. Assegurariam determinados princípios fundamentais a forma de Estado adotada, mantendo-os livres das interferências ou perturbações da tributação e, assim, guardando a integridade de valores éticos e culturais consagrados pela constituição.²⁴³

Dessa forma, a atual Constituição Federal outorga a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder para instituírem seus tributos, por meio da competência

²⁴¹ SOLLER, 2004, p. 111.

²⁴² COELHO, Werner Nabiça. *A Imunidade Tributária dos Templos – Breves Considerações*. Universo Jurídico, Juiz de Fora, ano XI, 20 de jun. de 2002. Disponível em: <<http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/1171/aimunidade tributaria dos templos breves consideracoes>>. Acesso em: 16 jul. 2015.

²⁴³ COELHO, 2015, p. 199.

tributária. No entanto, o exercício desse direito encontra obstáculos em normas contidas no próprio texto constitucional, que atuam como verdadeiras delimitações dessa competência dos entes políticos, afastando a possibilidade de instituição de tributos sobre determinados atos, fatos e pessoas. Trata-se de uma desoneração tributária que visa resguardar valores constitucionalmente destacados (sociais, éticos, políticos e religiosos) que fundamentam as imunidades tributárias²⁴⁴ e, por isso, recebem proteção por meio da inibição dessa competência impositiva de tributos, garantindo ao beneficiário o direito público subjetivo de não ser incomodado pelo ente tributante.²⁴⁵

Retomando as características analisadas anteriormente, as imunidades atuam ao mesmo tempo, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos e garantindo direitos fundamentais ao contribuinte. Asseguram, assim, a aplicação de princípios tributários, motivo pelo qual se conclui por natureza jurídica *dúplice*²⁴⁶ ao garantir liberdade de expressão, liberdade de crença, liberdade religiosa e liberdade de culto. Para fins de tributação, despreza a capacidade contributiva que se encontra diretamente ligada a capacidade econômica inerente à pessoa ou situação imune.²⁴⁷ Ao tema ora apresentado, aplicam-se os conceitos de imunidade trazidos no capítulo anterior e agindo como vedação expressa constitucionalmente, é que essas imunidades se apresentam no ordenamento jurídico. São verdadeiros instrumentos de preservação dos princípios fundamentais, como a proteção ao pensamento, à cultura e das já citadas liberdades religiosas, de crença e de culto.²⁴⁸

Como visto, a natureza das imunidades tributárias de normas ontologicamente constitucionais tem relevância, haja vista atuarem sistemicamente restringindo o alcance das regras constitucionais atribuidoras da competência tributária. Dessa forma, as imunidades ocupam o mesmo nível hierárquico das normas com as quais interagem e, assim, têm *status* constitucional.²⁴⁹ Diante disso, é possível a afirmação da doutrina de serem as imunidades hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas ou fenômenos normativos essencialmente constitucionais, reconhecendo-as como instituto jurídico previsto na Constituição Federal atual.²⁵⁰

Conforme abordado anteriormente, vale lembrar que, embora semelhantes diante de um olhar extrajurídico, imunidade e isenção não se confundem para o Direito Tributário,

²⁴⁴ AMARO, 2009, p. 152.

²⁴⁵ SABBAG, 2016, p. 295-298.

²⁴⁶ MAZZA, 2015, p. 265.

²⁴⁷ AMARO, 2009, p. 178.

²⁴⁸ CARVALHO, 2002, p. 236.

²⁴⁹ MAZZA, 2015, p. 268.

²⁵⁰ MAZZA, 2015, p. 268.

ainda que ambos livrem o contribuinte do pagamento de tributos.²⁵¹ Enquanto a imunidade age em patamar constitucional, a isenção se apresenta em nível infraconstitucional.²⁵² Assim, pode ser vista como um favorecimento fiscal que exonera um potencial contribuinte do recolhimento de um tributo em virtude da existência de uma previsão normativa no texto constitucional. Logo, as imunidades surgem e se conservam sediadas no bojo da Constituição, excluindo a própria competência tributária. Atuam anteriormente a feitura da norma de tributação, balizando e limitando o seu hipotético campo de incidência.²⁵³

É cabível recordar que, diferentemente da imunidade, a isenção é, também, um benefício fiscal, porém trazido pelo legislador infraconstitucional livrando do pagamento do tributo o contribuinte por ela contemplado, ainda que incorra em hipótese de incidência tributária. Diferentes institutos, portanto, cabendo à isenção a discricionariedade no ato de concessão ao passo que a imunidade é matéria atrelada ao texto constitucional. Por outro lado, se identificam quando utilizadas para estimular ou desestimular comportamentos por razões de ordem econômica, política, social, cultural, etc. operando como instrumento de política fiscal e tributária, o que se coaduna com o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgados.²⁵⁴

As imunidades, vedações constitucionais absolutas, tornam qualquer pretensão de incidência de tributo, seja ela sobre pessoas ou bens, nula de plena direito. A maioria das imunidades constitucionais alude, exclusivamente, aos impostos como ocorre naquela destinada aos templos de qualquer culto. Contudo, outras espécies tributárias, como taxas e contribuições, podem ser atingidas por imunidades previstas em outros dispositivos constitucionais.²⁵⁵ Como enfoque dado a presente pesquisa é dispensada atenção as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, transcrito abaixo, na íntegra:

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 de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

²⁵¹ MAZZA, 2015, p. 269.

²⁵² MAZZA, 2015, p. 269.

²⁵³ LIMA, 2015, p. 30.

²⁵⁴ MAZZA, 2015, p. 270.

²⁵⁵ BORBA, 2014, p. 100.

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.²⁵⁶

Além de assegurar a proteção das pessoas, situações e coisas eleitas como imunes, resta evidenciada a preocupação do legislador em evitar o emprego abusivo destas garantias ao restringir sua aplicação aos fatos geradores vinculados às finalidades essenciais dos sujeitos passivos relacionados aos benefícios tributários. Tratam das restrições os dispositivos transcritos abaixo:

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.²⁵⁷

Observa-se no texto do artigo citado, a cada alínea, uma hipótese de imunidade sem prejuízo de outras existentes no texto constitucional. A doutrina, didaticamente, classifica as imunidades em diversos tipos, dentre esses quanto a sua finalidade, podendo ser considerada como objetiva ou subjetiva.²⁵⁸ Em regra, a primeira é quando resta excluída a possibilidade de surgimento da obrigação tributária em razão de atributos da coisa, enquanto na segunda o legislador não pode cominar o pagamento dos tributos, nesse caso especificamente dos impostos, em razão de atributos relacionados com o próprio sujeito.²⁵⁹

Por esse motivo, a imunidade dos templos de qualquer culto reflete, exatamente, uma norma constitucional de não incidência de impostos, e apenas impostos, sobre os templos religiosos e haverá a natural incidência dos demais tributos, dos quais não estão exonerados. Isso devido ao texto constitucional especificar os impostos como espécie tributária alvo da

²⁵⁶ BRASIL, *Constituição Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1989.

²⁵⁷ BRASIL, *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao91.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

²⁵⁸ MAZZA, 2015, p. 268.

²⁵⁹ MAZZA, 2015, p. 268.

imunidade. Portanto, não estão imunes as taxas, a contribuição de melhoria, as contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios, caso venham a ser aplicados e que compõem as demais espécies tributárias.²⁶⁰ A exoneração em questão visa afastar os impostos incidentes sobre os templos de qualquer culto, mantendo estes suscetíveis à tributação das demais cargas tributárias.

A não incidência de impostos aos templos leva em consideração, como já mencionado, o caráter religioso, suas práticas, bem como o conceito de culto. Esse deve preservar a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares do Estado, enquanto prestigia a fé e os valores transcendentais que a cercam. Como observa Eduardo Sabbag ao estudar a imunização das instituições religiosas e suas práticas:

Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I, e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.²⁶¹

Não há aplicação, portanto, da referida imunidade para seitas ditas “com aspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário”²⁶² muito embora vale expor que no campo de sua irradiação semântica estão inseridas todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade “por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”²⁶³, o que veremos com mais aprofundamento no próximo capítulo.

O conceito de templo, abordado anteriormente na pesquisa, na visão jurídica detêm sentidos variados, que conduzem a uma larga amplitude de entendimentos, trazendo para a doutrina jurídica obstáculos no tocante a sua definição em planos cartesianos. Essa diversidade de compreensão de um mesmo termo é que sustenta as teorias apresentadas, cuja aplicação prática será analisada adiante.

O dispositivo constitucional que trata a matéria restringe o emprego da vedação tributária destinada aos templos aos tributos relacionados com o patrimônio, renda e serviços e desde que relacionados com suas finalidades essenciais. Assim, a desoneração alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário, suas rendas decorrentes da prática do culto²⁶⁴ e os serviços, sempre que atrelados à finalidade religiosa. Daí decorre o entendimento de não

²⁶⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direitos Tributários*. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 240.

²⁶¹ SABBAG, 2016, p. 347.

²⁶² V. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A imunidade religiosa*. RDDT, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), jan. de 1996, p. 61.

²⁶³ CARVALHO, 2015, p. 195.

²⁶⁴ SABBAG, 2016, p. 351.

haver sobre os templos tributação de impostos como no caso do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU),

[...] IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesiástico, ou sobre o chamado *templo-móvel*; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou esportulas dos fiéis, ou sobre rendas oriundas das aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismo e conversões); etc.²⁶⁵

Interpretação doutrinária diversa aponta que a imunidade dos “templos” deve ser interpretada de maneira que o benefício tributário atinja todas as áreas contíguas ao templo, como creches, casas sacerdotais, quadras esportivas, estacionamentos, cemitérios e salões sociais. Para esse fim, “considera-se área contígua aquela que seja uma extensão do imóvel onde se localiza o templo, integrando um só terreno e com o mesmo número de matrícula”. A justificativa para tal conclusão se baseia “na inviabilidade de realizar a cobrança desmembrada relativas ao Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e ao Imposto Territorial Rural (ITR), para áreas integrantes do mesmo terreno. Assim, sendo o templo imune, suas áreas contíguas também serão favorecidas”²⁶⁶. Nesse sentido, seriam incluídas as áreas no entorno do templo, consideradas indispensáveis para a realização dos serviços religiosos.

O mesmo autor adverte que, ao aplicar a regra das áreas contíguas, deve ser observada a condição do imóvel, pois, se não for considerado um templo, ainda que seja propriedade da instituição religiosa não estará imune à incidência do IPTU ou do ITR.²⁶⁷ Em seu entender trata-se de uma “regra de contenção da imunidade”²⁶⁸, no intuito de evitar que inúmeros imóveis sejam adquiridos ou transferidos para tais instituições imunizadas, afastando a tributação sem que tenham qualquer relação com a atividade religiosa.

Além disso, é pertinente a observação quanto à necessidade de haver uma relação com as finalidades essenciais da entidade imune para fins de desoneração de seu patrimônio, renda e serviços. O desenvolvimento dessa teoria é na ideia central de que o legislador constituinte almejou uma interpretação ampliada, e seu embasamento conta com os seguintes argumentos:

(a) por tratar, textualmente, do vocábulo *entidade*, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a ‘rendas e serviços’, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a ‘entidade’ que o mantém; (c) por

²⁶⁵ SABBAG, 2016, p. 351.

²⁶⁶ MAZZA, 2015, p. 287.

²⁶⁷ MAZZA, 2015, p. 288.

²⁶⁸ MAZZA, 2015, p. 288.

mencionar algo *relacionado* com a finalidade essencial – e não *esta em si* –, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de ‘templo’.²⁶⁹

Esse pensamento “ampliativo” prevalece na doutrina brasileira que prestigia o desempenho das instituições de cunho religioso em ações correspondentes com as ditas atividades essenciais, no caso de se reverterem os recursos havidos em tais atividades conexas a pessoas jurídicas, desde que não haja prejuízo a livre concorrência. O fator determinante do alcance da exoneração constitucional seria, assim, a destinação dos recursos obtidos pela instituição religiosa, conforme a seguinte afirmação:

[...] se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.²⁷⁰

Sendo assim, ainda que em caso de exploração de atividade econômica de áreas anexas ao templo, a incidência da imunidade não seria afastada, exceto com a comprovação pelo órgão administrativo responsável pelo recolhimento dos tributos de que os recursos captados não são utilizados nas finalidades essenciais da instituição religiosa²⁷¹, pois somente a ele compete tal demonstração em sentido contrário.

Doutrinariamente, dois requisitos elementares são apresentados como desdobramentos interpretativos. O primeiro deles, segundo Eduardo Sabbag, é “o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma *correspondência fática*, que utilize a *destinação dos recursos* como fator determinante”²⁷². Esse reinvestimento seria essencial para a manutenção dos templos vez que, comumente, as instituições religiosas se mantêm com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda das locações de seus imóveis. Com esses recursos é que promoveriam o regular exercício do culto religioso e, ainda, a manutenção de suas obras assistenciais”²⁷³.

O segundo requisito considerado elementar evidencia a necessária inexistência de prejuízo a livre concorrência. Por isso, é vedado o cunho empresarial em caso da entidade religiosa desempenhar atividade econômica. Tal observação é critério decisivo para fins de verificação da situação de imune inerente ao templo, “posto que um tanto subjetivo,

²⁶⁹ SABBAG, 2016, p. 352.

²⁷⁰ COSTA, 2001, p. 159.

²⁷¹ MAZZA, 2015, p. 288.

²⁷² SABBAG, 2016, p. 354.

²⁷³ SABBAG, 2016, p. 354.

principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina ‘business purposes’²⁷⁴. Nesse sentido, a advertência doutrinária seguinte indica que:

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.²⁷⁵

O princípio da isonomia, mencionado acima, preconiza uma tributação igualitária, na medida da capacidade econômica e contributiva de cada indivíduo. Dessa forma, ao privilegiar com a imunidade instituições religiosas que praticam atos de mercancia, atingindo patrimônios vultosos, estaria configurada ofensa ao princípio consagrado constitucionalmente. Essa visão é agravada pelo notório “cenário de proliferação de templos”²⁷⁶, edificado na extrema facilidade com que se institui uma seita.²⁷⁷

2.4 Resumo do capítulo

O objetivo deste capítulo foi apresentar o que se percebe por templo e lugar sagrado no âmbito das ciências das religiões e, também, para as ciências jurídicas, objetivando a aplicação da imunidade fiscal destinada aos templos de qualquer culto. Buscou-se, em breves linhas, expor a chamada imunidade tributária, suas características e principais diferenciações do instituto das isenções fiscais.

Para as ciências da religião, templo é o espaço sagrado, lugar que se torna centro do mundo onde o sagrado é preservado e se manifesta. Para o mundo jurídico, majoritariamente, o conceito de templo ganha fronteiras muito mais alargadas que alcança o local, mas também a instituição com seu patrimônio, rendas e atividades. Todo esse estudo é fundamental para, no próximo capítulo, abordarmos o emprego da imunidade tributária relacionada à expressão “templos de qualquer culto” diante do pluralismo religioso observado na sociedade brasileira. Também serão objetos de análise os problemas conceituais que impactam a aplicação dessa imunidade adotada pelos tribunais pátrios, pois o conceito de templo do mundo jurídico não segue a ideia de espaço sagrado das ciências da religião.

²⁷⁴ SABBAG, 2016, p. 354.

²⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 293.

²⁷⁶ SABBAG, 2016, p. 362.

²⁷⁷ HARADA, 2001, p. 293.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”: UMA ANÁLISE CRÍTICA

3.1 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto e o pluralismo religioso

A relação entre religião e Estado, como observado, se prolonga no tempo, mas, além de toda sua profundidade, aponta para uma separação dos âmbitos sagrado, o religioso, e profano, o político/jurídico. Contudo, há de se considerar as influências culturais, históricas, sociais recíprocas e o desafio constante gerado por essa relação, tanto para a política, quanto para o Direito.²⁷⁸

No decorrer da história das religiões, no que tange a perda da hegemonia política, observa-se que tal enfraquecimento não decorreria apenas no número de fiéis, aspecto quantitativo, mas também no aspecto qualitativo. Quanto ao último, é possível afirmar que seu poder de influência foi atenuado, pois “o poder da religião sobre a consciência dos indivíduos (no plano pessoal) e sobre a direção da sociedade arrefeceu e já não se mostra suficiente para garantir a coesão social e a condução política”²⁷⁹.

Habermas conclui que:

o problema da legitimação resultou de que se desenvolveu, na sequência da cisão entre as confissões, um pluralismo de visões de mundo que pouco a pouco privou a autoridade política de sua base religiosa, a ‘graça divina’. O Estado secularizado precisava legitimar-se a partir de outras fontes²⁸⁰.

Uma diversidade presente na sociedade heterogênea e o posicionamento do Estado diante do direito à religião em um ambiente multicultural, ou seja, a convivência de diversas concepções e religiões em condições nem sempre igualitárias, demandam preservações jurídicas. A secularização traria a ideia de um mundo imanente que é absolutamente autônomo da religião, conhecendo-se não mais a partir desta, mas, exclusivamente, a partir de sua própria imanência. Por secularização entende-se a saída de setores inteiros da sociedade e da cultura do domínio religioso com a perda da autoridade das instituições religiosas e seus

²⁷⁸ LAZARI Rafael José Nadim de; BERBARDI Renato; LEAL Bruno Bianco (orgs.). *Liberdade religiosa no estado democrático de direito: questões históricas, filosóficas, políticas e jurídicas*. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 11.

²⁷⁹ LAZARI, 2014, p. 12.

²⁸⁰ HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. 3ª ed. São Paulo: Loyola, 2007, p. 134-157.

símbolos. De outra forma, seria a transferência de conteúdos, esquemas e modelos religiosos para o campo profano.²⁸¹ Assim, Fernando Catroga afirma que:

Não se errará muito se se defender que o conceito de secularização passou a conotar a perda, nas sociedades modernas ocidentalizadas, da posição-chave que a religião institucionalizada ocupava na produção e na reprodução do elo social e na atribuição de sentido.²⁸²

O fenômeno da secularização foi, por Max Weber, associado ao denominado “desencantamento” do mundo, que traria a conseqüente racionalização da religião, visto que em uma sociedade “não desencantada” predominaria o pensamento mágico.²⁸³ Portanto, não seriam vistos os termos desencantamento e secularização como sinônimos, conforme observado:

Ambos os nomes não dizem a mesma coisa, não recobrem a mesma coisa, não tratam da mesma coisa. Para Weber, o desencantamento do mundo ocorre justamente em sociedades profundamente religiosas, é um processo essencialmente religioso, porquanto são as religiões éticas que operam a eliminação da magia como meio de salvação... Secularização, por outro lado, implica abandono, redução, subtração do *status* religioso; é perda para a religião e emancipação em relação a ela.²⁸⁴

Dessa forma, o sintagma “desencantamento do mundo” fica reservado para a “antiga luta da religião contra a magia, e o termo “secularização” para o embate da modernidade cultural contra a religião”²⁸⁵. A secularização implicaria, ainda, em um desencantamento do direito, que, então, não mais admitiria outras formas de solucionar conflitos a não ser a persuasão racional do juiz. Em outras palavras,

a racionalização religiosa, que desencadeia, desdobra e acompanha no Ocidente o desencantamento do mundo, implica ou supõe, mas não se identifica com racionalização jurídica, que de seu lado, perfaz o desencantamento da lei, a dessacralização do direito, e põe de pé o moderno Estado laico como domínio da lei.²⁸⁶

²⁸¹ CATROGA, Fernando. *Ente Deuses e Césares: secularização, laicidade e religião civil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 17.

²⁸² CATROGA, 2006, p. 62.

²⁸³ WEBER, Max. *A Ética Protestante e o “Espírito” do Capitalismo*. Edição de Antonio Flávio Pierucci. São Paulo: Companhia das Letras, 2004, p. 106.

²⁸⁴ PIERUCCI, 2000, p. 120-121.

²⁸⁵ GALLEGO, Roberto de Almeida. *O Sagrado na Esfera Pública: Religião, Direito e Estado Laico*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 95.

²⁸⁶ PIERUCCI, 2000, p. 116-117.

É o Estado secular, levando a um realocamento da religião, e não de sua extinção. É esse processo secularizador que vem permitindo “o surgimento de múltiplas religiões”²⁸⁷. O Estado, então, precisaria buscar uma fonte secularizada para se legitimar. Todavia, “os direitos fundamentais precisaram alforriar-se dessa concepção religiosa, para serem reconhecidos amplamente como direitos de religião (de qualquer religião) e autonomamente como direitos sem religião”²⁸⁸. A primeira afirmação ‘moderna’ dos direitos fundamentais teria sido a liberdade religiosa, no sentido de não se molestar em razão de religião, colocando-se, portanto, como a gênese de tais direitos.²⁸⁹ Diante dessa circunstância é que afirma Dieter Grimm que “O Estado secular é aquele que se desfaz da identificação com a religião e torna-se independente da sua pretensão de verdade”²⁹⁰.

De início, o Estado não deveria intervir no domínio religioso, mas, ainda que imparcial justificada e controlável, será necessária alguma interferência. Dessa forma, ao Estado é constitucionalmente permitida alguma intromissão estatal, ou seja, a prática de “condutas positivas e intervencionistas em situações fáticas nas quais se evidencie que a liberdade de expressão de pensamento ou de crença está sendo obstada”²⁹¹. No entanto, o Estado deve manter uma postura religiosa neutra, impedindo qualquer sinalização no sentido de identificação ou preferência por uma determinada religião ou, além, algum “juízo de demérito ou exclusão”²⁹², inclusive diante de uma posição de negação da existência de Deus, o ateísmo, que também consiste em uma posição religiosa.²⁹³

Exatamente “para poder cumprir a promessa de liberdade e igualdade religiosa, [o Estado] precisa ser neutro do ponto de vista religioso e ideológico”²⁹⁴ sem, apesar disso, se esquecer da importância do aspecto religioso, tanto para aqueles que praticam a fé em religiões prevalentes, minoritárias e considerando, ainda, aqueles que não tem qualquer experiência de fé. Reforçando esse pensamento está o fato do Estado ser laico e, nesse sentido, Teresinha Pires esclarece que o termo “laicidade” não significa “hostilidade às

²⁸⁷ GALLEGO, 2010, p. 96

²⁸⁸ HABERMAS, 2007, p. 134-157.

²⁸⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 503.

²⁹⁰ GRIMM, Dieter. Após a disputa em torno das caricaturas: precisamos de um novo balanço entre liberdade de imprensa e proteção à religião? In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). Direitos fundamentais e estado constitucional: estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho. São Paulo: *Revista dos Tribunais*; Coimbra, 2009, p. 181.

²⁹¹ PIRES, Teresinha Inês Teles. Liberdade de consciência, liberdade de crença e pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 49, n. 195, jul/set.2012, p. 61.

²⁹² PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri. Religião e política: entre a liberdade de manifestação do pensamento e o ‘abuso do poder religioso’. In: ANJOS Filho, Robério Nunes dos (org.). *Direitos humanos e direitos fundamentais – diálogos contemporâneos*. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 474-475.

²⁹³ SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 16.

²⁹⁴ GRIMM, 2009, p. 182.

práticas religiosas, mas apenas o caráter não confessional do Estado”²⁹⁵. Daí, a afirmação de que “o princípio da separação do Estado e da religião reforça a liberdade religiosa, pelo menos quanto a igualdade das religiões e a sua autonomia face ao Estado”²⁹⁶. Ao Estado cabe a garantia de igualdade de condições religiosas, sobretudo das minorias, sem com isso tomar partido de qualquer que seja a religião ou ficar indiferente ao fenômeno religioso. Quanto a esse, sabe-se que:

A necessidade de acomodação do fenômeno religioso modificou o processo de secularização, que não mais está radicalmente focado na rígida separação entre o Estado e a religião (neutralidade), mas, sim, na construção efetiva do paradigma da pluriconfessionalidade.²⁹⁷

Nessa acepção é que deveria ser lida a imunidade dos “templos de qualquer culto” que, como visto, estaria restrita ao patrimônio, à renda e aos serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades”, conforme o disposto no art. 150, VI, “b” e § 4º da Constituição Federal vigente. Encontra sustento nos princípios constitucionais da liberdade e da igualdade, presente no art. 3º da CF, fundamentado na busca de uma sociedade livre e sem preconceitos, como também na garantia da inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, encontradas no art. 5º, VI, da CF, não deixando de ressaltar a vedação contida no art. 19, I da CF, aos entes da federação de “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”²⁹⁸.

Como dito, serão necessárias interferências estatais sempre que transpostos os limites da licitude, ainda que sob pretextos religiosos, impedindo abusos. Dessa forma, “discursos que incitem claramente a violência e a quebra da paz não são protegidos pela liberdade de divulgação das crenças”²⁹⁹. Mostrando-se opressora a religião, impõe-se, portanto, a intervenção estatal no intuito de proteger a liberdade religiosa, considerando ilegítima, por violar a opção religiosa, a “exploração abusiva de dependência ou vulnerabilidade dos crentes

²⁹⁵ PIRES, 2012, p. 59.

²⁹⁶ MOREIRA, Vital. A liberdade de pensamento, de consciência e de religião: uma perspectiva européia. In: ANJOS Filho, Robério Nunes dos (org.). *Direitos humanos e direitos fundamentais – diálogos contemporâneos*. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 655.

²⁹⁷ PIRES, 2012, p. 62.

²⁹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

²⁹⁹ TAVARES, André Ramos. O direito fundamental ao discurso religioso: divulgação da fé, proselitismo e evangelização. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 10, abr./jun. 2009, p. 36.

(por exemplo, em matéria de contribuições financeiras)”³⁰⁰. No tocante as religiões sujeitas à aludida intervenção, aponta a observação a seguir que:

Igualmente justificadas, se não obrigatórias, são as restrições destinadas a impedir manifestações religiosas de certas confissões que são gravemente atentatórias da dignidade humana, da autodeterminação pessoal ou da integridade física ou moral (como sucede com a mutilação genital feminina ou a circuncisão masculina de crianças) ou de princípios elementares de igualdade, como, por exemplo, a discriminação e segregação de gênero, a poligamia, a proibição do ensino das crianças do sexo feminino, e outras semelhantes.³⁰¹

Diante de tais argumentos, não seria possível que o Estado permanecesse neutro ou indiferente na seara religiosa, demandando a separação entre o Poder Público e as confissões presentes nas sociedades democráticas, a contemplação de diferentes perspectivas e o enfrentamento de conflitos com outros direitos. O direito de religião assegura a organização, os meios e modos do exercício da prática religiosa, e as garantias constitucionais institucionais vedam a preferência ou entraves por parte dos entes da federação brasileira, bem como preveem a imunidade tributária relacionada aos impostos dos templos de qualquer culto. A prática religiosa incluiria o direito “(a) a opção por valores transcendentais; (b) a crença nesse sistema de valores; (c) a possibilidade de seguir os dogmas religiosos; (d) ao culto (e seus locais) e a liturgia e; (e) de o indivíduo não ser inquirido pelo Estado acerca de suas convicções”³⁰².

Quanto ao pluralismo presente na sociedade brasileira, há aqueles que defendem sua plena aceitação e, mormente seja ele experimentado e proclamado como valor absoluto por exprimir o núcleo de uma sociedade fraterna, sendo considerada como uma das maiores violências contra os seres humanos à negativa de suas individualizadas preferências sejam elas estéticas, ideológicas, profissionais, religiosas, partidárias, geográficas, sexuais, culinárias, etc.³⁰³ O pluralismo seria, então, resultado das formas próprias (coletivas ou individuais) de cada um exprimir suas individualidades da maneira que aparenta correta. Em sentido religioso pode-se anotar que:

A razão impõe a regra da liberdade religiosa, estendida no século XVIII à liberdade de consciência. O pluralismo religioso tem como consequência a secularização do Estado, que propõe como finalidade do direito o estabelecimento de uma ordem social que assegure aos membros da comunidade política uma coexistência pacífica, sejam quais forem as suas concepções religiosas. Numa sociedade pluralista, um certo consenso estabelecerá, para garantir a liberdade de religião, uma tolerância

³⁰⁰ MOREIRA, 2013, p. 643.

³⁰¹ MOREIRA, 2013, p. 650.

³⁰² TAVARES, 2009, p. 21.

³⁰³ BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p. 217.

recíproca, que redundará, nos Estados Unidos da América, na completa separação do Estado e da religião.³⁰⁴

Nesse contexto a liberdade de crença não alcançaria aqueles que não creem, mas estariam amparados pela liberdade de consciência. Em contraponto, há o pensamento de que a liberdade de crença protegeria, além da liberdade religiosa, a liberdade de não optar por nenhuma crença, assim fundamentado:

Na liberdade de crença entra a liberdade de escolha da religião, a liberdade de aderir à qualquer seita religiosa, a liberdade (ou direito) de mudar de religião, mas também compreende a liberdade de não aderir à religião alguma, assim como a liberdade de descrença, a liberdade de ser ateu e de exprimir o agnosticismo.³⁰⁵

Enfim, diante dos posicionamentos contrapostos apresentados acima, tem-se que o termo crença estaria direta e necessariamente ligado ao ato ou efeito de crer, a fé religiosa e opiniões que se adotam com fé e convicção. Por esse motivo, Celso Ribeiro Bastos afirma que, “um ateu, por não possuir fé na existência de Deus, não estaria protegido pela liberdade religiosa, mas sim pela liberdade de consciência, pois talhou sua consciência a aceitar que não existe nada além da vida e do homem”³⁰⁶. Dessa forma, a liberdade de descrença seria uma extensão da liberdade de consciência e não de crença. Essa distinção é apontada da seguinte maneira:

Neste particular, o atual Texto leva a cabo um retorno às Constituições de 1946 e 1934, onde se apartavam *consciência* e *crença* para proteger-se a ambas. É esta sem dúvida a melhor técnica, pois a liberdade de consciência não se confunde com a de crença. Em primeiro lugar, porque uma consciência livre pode determinar-se no sentido de não ter crença alguma. Deflui, pois, da liberdade de consciência uma proteção jurídica que inclui os próprios ateus e agnósticos.³⁰⁷

O pluralismo deveria ser considerado como a primeira condição para fins de liberdade religiosa, requerendo intervenção estatal precisa para conferir condições de igualdade, pois “é dever do Estado acolher em seu arcabouço jurídico-positivo valores filosóficos e religiosos minoritários como possibilidades de escolhas individual, atenuando a dominação histórica de uma específica doutrina”³⁰⁸. Tal igualdade pode ser alcançada no campo religioso por meio de abstenções e negativas, desde que não seja violado o distanciamento e o equilíbrio exigidos pelo princípio da separação entre o Estado e a religião

³⁰⁴ PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 314

³⁰⁵ SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 94.

³⁰⁶ BASTOS, 2002, p. 198.

³⁰⁷ BASTOS, 2002, p. 198.

³⁰⁸ PIRES, 2012, p. 57.

devido aos excessos, campo em que se apresenta a imunidade tributária dos templos e a “laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir”³⁰⁹.

A imunidade religiosa é norma de comando negativo que propicia privilégio tributário estritamente conferido a seara religiosa e que, por força do princípio da isonomia, deveria favorecer toda e qualquer denominação religiosa. Segundo Alexandre Mazza, “independente de fatores como número de adeptos, origem, tipo de crença professada, se tem representantes eleitos no Parlamento ou qualquer outro elemento”³¹⁰. Tal benefício não é extensivo às comunidades reservadas que não sejam consideradas de cunho religioso, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, cuja análise será aprofundada adiante, que assentou sua não aplicação à maçonaria, por entender ser ela “uma ideologia de vida [uma confraria] e não uma religião”³¹¹.

Outro posicionamento doutrinário no mesmo sentido é de que essa imunidade não contempla os templos positivistas³¹² por se utilizarem dos termos “templo”, “igreja” e “religião” como forma de contraponto ao discurso religioso tradicional, de maneira que somente poderia se beneficiar com o afastamento da tributação se a imunidade religiosa fosse estendida também para entidades difusoras de conhecimento filosófico.³¹³ O posicionamento isolado de que tais templos teriam equiparação aos templos religiosos para fins de fruição do benefício fiscal, da mesma maneira que defende a aplicação às lojas maçônicas encontram-se fundado nos seguintes argumentos:

O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas. Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público. Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita.³¹⁴

Também não estariam amparadas pela regra constitucional imunizante, como dito, seitas que apresentem inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos, o fanatismo fantasioso ou utopista. É determinante que o

³⁰⁹ SABBAG, 2016, p. 345.

³¹⁰ MAZZA, 2015, p. 285.

³¹¹ RE 562.351/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 04/09/2012.

³¹² Criada pelo francês Augusto Comte o Positivismo, Igreja Positivista do Brasil ou Religião da Humanidade seria uma concepção filosófica que prega “o amor por princípio, a ordem por base e o progresso por fim”. Disponível em: <<http://www.igrejapositivistabrasil.org.br/>>. Acesso em: 08 set. 2016.

³¹³ MAZZA, 2015, p. 287.

³¹⁴ CARRAZZA, 2007, p. 730.

culto prestigie a fé e os valores transcendentais que a cercam, sem arriscar a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de respeitar outras bases do Estado. Nessa linha de entendimento, afirma Eduardo Sabbag ser “imprescindível a seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes, sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune”³¹⁵.

O direito seria o garantidor da liberdade religiosa e, ao mesmo tempo, impede que essa possa perturbar a ordem pública ou contrariar as leis e os bons costumes. Assim, apesar de laico, o Estado “tem o dever de proteger as pessoas, bem como a sociedade como um todo, de práticas nocivas que podem perturbar a ordem pública, os bons costumes, bem como por em risco a vida, a saúde e a liberdade das pessoas”³¹⁶. Por isso, não caberia censura ao Estado quando de sua atuação em prol da liberdade, da vida e da saúde, na busca da paz e da ordem pública, o que se percebe nos dizeres de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

O culto religioso pode provocar gravemente essa paz, quando fere os sentimentos ou ofende crenças de parte ponderável da comunidade. Neste caso, mesmo que pelo emprego da força a ordem possa ser estabelecida, o exercício do culto contraria a ordem pública e deve ser proibido.³¹⁷

Cabe aqui atentar ao preâmbulo constitucional que reforça, no Estado Democrático de Direito, a busca por uma sociedade pluralista, ora transcrito:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição Federal de 1988.³¹⁸

Diante da promulgação da Constituição vigente sob a proteção de Deus, manifestações acerca da aplicação da imunidade dos templos de qualquer culto e sob a ótica de um Estado laico. Juristas e doutrinadores divergem provocando o posicionamento dos tribunais pátrios acerca da matéria. Quanto à aplicação as diferentes expressões religiosas, o posicionamento doutrinário é no sentido de que sua abrangência seja ampla, todavia, excluindo aqueles que contrariem os fins das normas constitucionais, conforme a seguinte orientação:

³¹⁵ SABBAG, 2016, p. 347.

³¹⁶ SOUZA, 2014, p. 76.

³¹⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira*, vol. III. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 87.

³¹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

A imunidade a impostos que beneficia os ‘templos de qualquer culto’ abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto ‘por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus’.³¹⁹

Então, o Estado tem, além do dever de não intervir nas atividades religiosas, o dever de agir em nome da paz e impedir a desagregação social ou a perturbação da ordem pública, ainda que sob o escudo da religião. Ademais, visando sempre o bem comum, também é o responsável pelo tratamento igualitário entre membros de uma mesma sociedade, ainda que mantidas sua autonomia e liberdade. Após as observações quanto à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, constitucionalmente prevista, e o pluralismo religioso na sociedade brasileira, cumpre agora analisar a sua aplicação nos tribunais pátrios.

3.2 Problemas conceituais na aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto nos tribunais pátrios

Apontados os conceitos de templo, de culto e toda a problemática que os cercam nos âmbitos do direito e da religião para fins de aplicação da imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto, compete apresentar os posicionamentos esposados pelos tribunais pátrios quanto ao tema. Em breve incursão jurídica conceitual, viu-se que por culto entende “a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente constitucional”³²⁰. Já o conceito de templo adotado pelo direito, diferente daquele tomado pelas ciências das religiões, considerando que possui vasta amplitude semântica e impõe a doutrina maior dificuldade no que tange a sua definição em plano cartesiano, frustrando a tentativa de uma definição precisa do papel ocupado por essas entidades na realidade atual.³²¹

Cumpre apresentar, também, as diversas interpretações polêmicas no que tange as finalidades essenciais das instituições religiosas, tendo em vista que somente será imune aquilo que esteja ligado ao exercício dessas finalidades. Nesse ponto, amplas são as possibilidades interpretativas, inclusive quanto à própria definição do que seriam as “finalidades essenciais” das instituições religiosas. Cabe, além disso, apresentar a polêmica a

³¹⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 70.

³²⁰ SABBAG, 2016, p. 347.

³²¹ SABBAG, 2016, p. 348.

respeito do significado de patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais e que reafirma a falta de consenso que envolve a discussão.

É oportuno o alerta de que muito embora as instituições religiosas desenvolvam atividades instrumentais que eventualmente divergem da função religiosa, sua principal finalidade é o culto e, para Aloísio Santos Júnior, “sem dúvida alguma, o ato de cultivar é o traço distintivo entre as organizações religiosas e todas as demais coletividades organizadas”³²². Mas acrescenta que “a despeito da centralidade que o culto possui numa organização religiosa, há diversas outras funções que também se inserem na sua finalidade essencial, entre as quais a integração social, o doutrinamento ético e o proselitismo”³²³. Todavia, posicionamentos acrescentam outras atividades religiosas às clássicas, inclusive de cunho assistencialista:

[...] educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade às pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio às causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológicos, colégios, universidades, gráficas, entre tantos, e não podendo ser confundido ou separado o culto do templo, posto que ambos são incidíveis, já que uma vez realizado um deles o outro estará compreendido.³²⁴

Por outro lado, há entendimento no sentido de que a finalidade essencial estaria diretamente ligada à crença peculiar de cada seita e, assim, deveria ser considerada no exame do caso concreto, por exemplo, a evangelização como finalidade essencial segundo Vittorio Cassone, para quem “conforme a crença, a evangelização é finalidade essencial, possuindo natureza de culto e, portanto, desde que realizada no país, o patrimônio, renda e serviços a ela relacionados estarão imunes”³²⁵. Há divergente posição quanto à necessária definição da finalidade essencial a qual se destina a instituição religiosa estar atrelada ao registro da mesma, constando de seus atos formais de constituição, afirmando Lael Ferreira Neto que “há de estar expressa nos seus atos constitutivos, para que ela ‘nasça’ no ordenamento jurídico e

³²² SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam dos. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, In: *Revista Jurídica Tributária* – jan/mar de 2010, p. 160.

³²³ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam dos. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, In: *Revista Jurídica Tributária* – jan/mar de 2010, p. 160.

³²⁴ ALBANO, Wladimir Mattos. A imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Edições nº 22 – set/out 2010, p. 26.

³²⁵ CASSONE, Vittorio, *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, nº 4, jul/ago. 2003, p. 42.

seja titular de direitos e deveres”³²⁶. Nessa linha de pensamento, as instituições religiosas que não estão inscritas no registro civil e que tenham suas relações jurídicas em nome de pessoas físicas, como o chefe da instituição ou pastor, não fariam jus a imunidade destinada aos templos de qualquer culto.

[...] as instituições religiosas que não estejam formalmente constituídas, não possuam atos constitutivos registrados, encontram-se desamparadas das garantias constitucionais, inclusive da imunidade tributária, uma vez que qualquer negócio jurídico celebrado há de ser de maneira personalíssima com a pessoa do ministro que preside os cultos ou na pessoa de algum dos fiéis que se predisponha a emprestar sua pessoa para celebrar negócios em prol da igreja.³²⁷

Há ponderação no sentido de que tais instituições religiosas despersonalizadas, sem registro, teriam como finalidades essenciais “aquelas que o senso comum reconhece como finalidade de uma igreja, ou seja, a mera profissão de fé e celebração de cultos”³²⁸. Tal posição é adotada, por exemplo, pelo autor citado acima, inclusive para os templos personalizados, aqueles que possuam registro civil. A importância do registro civil para instituições religiosas para fins de imunidade tributária é apresentada da seguinte forma:

[...] a previsão das finalidades essenciais da Igreja, em seus atos constitutivos, delimita o alcance que a profissão da fé propalada busca atingir, e a imunidade tributária garante que esse objetivo seja atingido sem a intervenção do Estado e sem a concorrência de outras denominações religiosas mais abastadas, que nitidamente poderiam arcar com os ônus tributários sem prejuízo das obras necessárias à realização do mister religioso³²⁹.

Em caso de registro, observa-se que as finalidades essenciais são especificadas por seus fundadores, norteando as atividades da instituição e a doutrinação de fé dos seguidores. Assim, tudo o que for previsto como funções essenciais nos atos constitutivos da instituição religiosa no tocante aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços será alcançado pelas benesses e garantias da imunidade tributária, de maneira que a “criação de produtoras, gráficas, editoras, comércios de material exclusivamente religioso, agremiações religiosas, nas dependências do templo ou edifícios anexos por acepção teleológica”³³⁰ constantes restam vinculadas as finalidades essenciais e, por isso, imunes. Todavia:

³²⁶ FERREIRA NETO, Lael. Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos, In: *Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39, 2010, p. 10.*

³²⁷ FERREIRA NETO, 2010, p. 10.

³²⁸ FERREIRA NETO, 2010, p. 9.

³²⁹ FERREIRA NETO, 2010, p. 9.

³³⁰ FERREIRA NETO, 2010, p. 11.

[...] todo o tipo de atividade produtiva aqui mencionada há de ser voltada exclusivamente para material de cunho religioso, não podendo ocorrer concorrência desleal com a atividade econômica laica, bem como toda a renda auferida há de ser revertida para o desenvolvimento da atividade-fim a que a instituição religiosa se destina.³³¹

Em uma linha mais conservadora, as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto estariam atreladas diretamente com as orações e com o próprio culto, utilizando a teoria do templo-lugar, imunizando apenas o que estiver relacionado ao templo³³². Então, “o que for voltado à prática religiosa no intuito de favorecer, fortalecer, contribuir para o seu exercício, mas não for essencial, não está imune” e segue o raciocínio afirmando que:

[...] a essencialidade diz com aquilo que é indispensável, inafastável, necessário, fundamental, imprescindível, que está na essência, aquilo sem o que não seria possível atingir o fim. O fim é a preservação do culto e da livre prática da atividade religiosa. Por isso a imunidade é restrita ao que for essencial, indispensável, imprescindível para tal fim.

[...]

A propagação da fé religiosa, a criação de novos templos e outras atividades que fogem daquilo que é estritamente necessário à manutenção da atividade religiosa, embora sejam lícitas e aceitas no contexto constitucional atual, não estão acobertadas pela regra imunizante.³³³

Deste modo, as finalidades essenciais das instituições religiosas teriam afinidade com o culto e, em regra, não possuiriam caráter econômico ou se houver seria irrelevante economicamente a ponto de merecer proteção constitucional e mesmo que diretamente ligadas encontram limitações para que sejam consideradas imunes. As atividades indiretamente atreladas ao culto não encontrariam amparo na imunidade tributária religiosa.

Quanto ao patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais, outra grande provocação se apresenta, inicialmente, sob dois planos. No primeiro, o que se revela necessário ao funcionamento das instituições religiosas, plano restritivo, e, no segundo, os frutos da exploração direta ou indireta de atividades estranhas àquelas tidas como essenciais, plano ampliativo, assim interpretado:

[...] podemos identificar, fundamentalmente, duas correntes de pensamento que divergem quanto à amplitude do alcance da norma:

a) a primeira, que chamaríamos restritiva, exige que o patrimônio, as rendas e os serviços em questão tenham origem nas atividades essenciais da entidade e se destinem à sua manutenção;

³³¹ FERREIRA NETO, 2010, p. 11.

³³² RE 325.822. Voto do Ministro Carlos Velloso.

³³³ RODRIGUES, Ricardo Schneider. *Da imunidade tributária dos templos*. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010, 83-84.

b) a segunda, a que chamaríamos ampliativa, admite que as entidades imunes possam prestar serviços, auferir rendas e adquirir patrimônio através de atividades outras que não as suas 'essenciais', desde que não haja, na espécie, violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades.³³⁴

Apontadas às duas interpretações dadas ao tema, cumpre verificar as argumentações que embasam cada uma delas. Na defesa da corrente restritiva, como é a posição de Ricardo Rodrigues, “permitiu-se que o local em que o culto se realize e seus anexos inerentes, as rendas decorrentes dele e os serviços relacionados ao mesmo, desde que atrelados as suas finalidades essenciais, são imunes”³³⁵. Lado outro, nenhuma atividade lucrativa poderia ser considerada como finalidade essencial e, por isso, a elas não seria aplicada a imunidade destinada aos templos de qualquer culto. Nesse caso, ainda que se opte por um conceito amplo de templo, incidiria tributação sobre tais atividades com fins econômicos, como alugueis de prédios e terrenos para exploração de estacionamento, atividade comercial como venda de artigos sacros, licores, entre outros, por serem atividades estranhas as essenciais finalidades de uma instituição religiosa, com base no seguinte argumento:

[...] há inúmeras atividades que somente desprezando o sentido teleológico do texto constitucional poderiam ser catalogadas como realizadoras das finalidades essenciais das organizações religiosas. Com efeito, as finalidades institucionais próprias de uma organização religiosa, em princípio, não se realizam por meio da atividade comercial, industrial ou qualquer outra que vise à obtenção de lucro para os seus empreendedores, nem a atividade político-partidária.³³⁶

Como visto em tal interpretação, um imóvel de propriedade de qualquer instituição religiosa que não estiver sendo aproveitado diretamente para fins religiosos estará sujeito à tributação do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, ainda que aplicado em sua finalidade religiosa os frutos da exploração comercial. Em que pese o entendimento acima, a doutrina apresenta uma permissiva ressalva sob o pretexto de preservação do patrimônio da instituição e, assim, garante um melhor culto no caso da aplicação financeira das doações dos fiéis, além de outras como:

[...] as vendas no recinto do templo de objetos coligados ao culto, como velas, água benta, óleos consagrados, imagens sacras, vestes e emblemas religiosos, estariam abarcados pela imunidade. Na mesma situação estariam os livros religiosos, catecismos, estampas sagradas, revistas de formação cristã, santinhos comercializados no interior dos templos.³³⁷

³³⁴ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: *Revista dialética de direito tributário*, 2000, p. 91.

³³⁵ RODRIGUES, 2010, p. 91.

³³⁶ SANTOS JÚNIOR, 2010, p. 160.

³³⁷ CARRAZZA, 2007, p. 665.

Tal entendimento é alvo de críticas quando esses frutos são empregados no mercado financeiro, mesmo que oriundos do culto. Esses rendimentos seriam considerados passíveis de tributação, maneira como entende Ricardo Rodrigues:

É incoerente admitir que um investimento em ações na bolsa de valores, por exemplo, seja atividade compatível com as finalidades essenciais do culto, ainda que o montante investido provenha do culto. Logo, acréscimo patrimonial decorrente do investimento em aplicações financeiras é perfeitamente enquadrável como fato gerador do Imposto de Renda.³³⁸

Posicionamento distinto que igualmente sofre críticas considera como imune imóvel eventualmente locado, bem como os rendimentos obtidos com tal locação:

Há quem sustente que os imóveis alugados e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso.³³⁹

Em outro plano está a interpretação ampliativa, mais benéfica aos templos, atualmente empregada pelos tribunais como veremos a seguir. Aqueles que defendem essa linha de pensamento entendem não haver limitação por parte da Constituição, mas sim um alargamento de sua abrangência que compreenderia o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com o templo e suas finalidades essenciais. E quanto a essas finalidades, a relação poderia ser direta ou indireta, que encontraria da mesma forma amparo na imunidade prevista.³⁴⁰ Aduz Flávio Campos, seguidor dessa linha,

Ora, a Constituição não imuniza apenas as atividades essenciais, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com estas atividades. Evidentemente, não se confundem as atividades essenciais da instituição religiosa com os serviços a elas relacionados. Não se cuida de relação de um objeto com ele mesmo, mas de relação entre objetos distintos.³⁴¹

Para defensores da aplicação ampliativa da imunidade dos templos, a destinação dos recursos obtidos pela entidade será fator fundamental para determinar o alcance da

³³⁸ RODRIGUES, 2010, p. 62.

³³⁹ MACHADO, 2006, p. 300.

³⁴⁰ CASSONE, 2003, p. 42

³⁴¹ CAMPOS, 2000, p. 50.

exoneração constitucional.³⁴² Quanto à importância da destinação das rendas obtidas pelas entidades religiosas, Oswaldo Saraiva Filho analisa:

Não se amparam, todavia, sob o manto dessa imunidade os imóveis distintos, com características próprias, separados dos prédios dos templos, e deles não representando acessórios e bens da instituição religiosa não afetados ao templo, desde que, em ambos os casos as correspondentes rendas não sejam carregadas para ajudar a manter o templo e o culto, como lotes vagos isolados, os utilizados com fins apenas econômicos e mercantis, como prédios alugados ou terrenos arrendados para estacionamento, emissoras de rádio e televisão, etc., quando as rendas respectivas forem desviadas da atividade fim da instituição religiosa e até mesmo as obtidas no próprio culto, mas, em todo caso, aplicadas a outros fins, dentro ou fora do país, por força do disposto no art. 150, § 4º da CF/88.

Em caso contrário, como têm evoluído a doutrina e a jurisprudência, todos esses bens, rendas e serviços, direta ou indiretamente aplicados com a finalidade de manter o templo e o culto, estão imunes.³⁴³

Em um entendimento mais amplo, defende-se a imunidade inclusive para os rendimentos de aplicações financeiras realizadas pelas instituições religiosas alegando que “não decorre imposto sobre os seus rendimentos, investimentos ou aplicações, uma vez que seja provado serem reutilizados em prol da continuidade e expansão da atividade religiosa, dentro de seus preceitos fundamentais e suas finalidades essenciais”³⁴⁴. Argumento outro alega que para o bom emprego do dispositivo constitucional, não interessa sua aplicação no país ou na finalidade essencial, mas, sim, identificar se foram originados por atividades ligados as suas finalidades essenciais de maneira que a imunidade se baseia na origem da renda em uma atividade essencial, e não pela destinação do bem ou renda para as finalidades ditas essenciais e, por isso, seriam também imunes à renda das ofertas e do dízimo ainda que aplicadas para fins comerciais.³⁴⁵

Observa-se, portanto, dentro de uma mesma corrente de pensamento, neste caso a ampliativa, uma gama de diversas interpretações no que diz respeito à aplicação da imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto e os conceitos que a circundam. Para melhor compreensão de sua aplicação, é necessário recorrer aos julgados dos tribunais que fundam as jurisprudências pátrias.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) nem sempre foi no mesmo sentido. Na era da Constituição de 1946, a interpretação sinalizava ser mais restritiva quanto à aplicação da imunidade religiosa mais se aproximando do conceito de templo expressado

³⁴² COSTA, 2001, p. 159

³⁴³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. 2008. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas* – RTIB 78/184, jan./fev. 2008, p. 186.

³⁴⁴ ALBANO, 2010, p. 26.

³⁴⁵ COSTA, 2001, p. 159

pelas ciências das religiões como lugar sagrado. Pode-se verificar no acórdão proferido em julgamento Recurso Extraordinário 21.826, transcrito a seguir:

Templo. Liberdade de culto. Intributabilidade. Inteligência restritiva. Inadmissibilidade da extensão a terreno anexo a igreja. Aplicação do art. 31, 5, letra 'b' da CF/46. A imunidade tributária sobre templos de qualquer culto é restrita à igreja, isto é, seu edifício e dependências e não se estende, portanto, aos seus desdobramentos com características próprias, isolados daquela, como seja um lote de terreno contíguo vazio. (RE 21.826-DF, Relator Ribeiro da Costa, Julgamento: 02.07.1953).³⁴⁶

No entanto, os entendimentos jurisprudenciais evoluíram no sentido do alargamento da aplicação de tal imunidade. Assim, com o julgamento do RE 325.822 pelo STF firmou-se a aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto contemplando o impedimento da instituição de impostos no tocante ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas, merecendo transcrição:

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'. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas 'b' e 'c' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.³⁴⁷

No processo apresentado acima, a alegação feita pela Mitra Diocesana de Jales era de que a imunidade não estaria restrita aos prédios destinados ao culto, mas, sim, todos os imóveis de sua propriedade, pois com o aluguel deles é que eram arrecadados fundos para financiar sua missão religiosa. A decisão apontou para o alcance da imunidade tributária de forma ampla, abarcando, com isso, os imóveis de propriedade da instituição religiosa que estivessem locados.

Voto vencido, proferido pelo relator seguidor da teoria “templo-atividade”, argumentava que a imunidade dos templos alcançaria apenas o local de culto com os seus anexos, as rendas e serviços que estivessem diretamente ligados a ele e que “seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’³⁴⁸, por isso, não abrangidos pela regra imunizante

³⁴⁶ SARAVIA FILHO, 2008, p. 188.

³⁴⁷ BRASIL. STF – Recurso Extraordinário nº 325.822-SP, Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 18.12.2002, Publicado no DJ: 03.02.2003.

³⁴⁸ BRASIL. RE 325.822-SP: Voto do Ministro

ainda que aplicados os recursos obtidos para os fins ali desenvolvidos. O precedente jurisprudencial direciona o pensamento jurídico para uma interpretação funcional da imunidade tributária dos templos que se baseia na destinação conferida aos bens ou rendas obtidas.

Na visão do Supremo Tribunal Federal, ao se referir a ‘patrimônio, renda ou serviços’, o artigo 150, § 4º (que se remete ao inciso VI, alínea b, do mesmo artigo, onde está a imunidade dos templos) acabou por conferir uma conotação ampliada ao sentido da imunidade tributária religiosa, apoiando-a não mais no sentido da palavra ‘templo’, mas na destinação que a entidade religiosa dará ao seu patrimônio, renda ou serviços.

Ao invés de interpretar a imunidade tributária religiosa sob uma visão estrutural (onde o importante é a natureza do bem, do rendimento ou manifestação de capacidade contributiva), adotou o Supremo Tribunal Federal uma interpretação funcional da norma constitucional imunizante, onde o ponto central reside na destinação da renda ou do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa.³⁴⁹

Bem conclui o tema a seguinte observação de Oswaldo Saraiva Filho sobre o olhar extensivo, ou ampliativo, do STF ao conceder imunidade aos imóveis de propriedade dos templos ainda que alugados para fins comerciais e diversos de sua finalidade essencial desde que sejam empregadas as rendas no templo e no culto, sem ofender a livre concorrência:

Portanto, estando os imóveis de propriedade de instituições religiosas alugados, mesmo para que neles sejam exploradas atividades mercantis pelos locatários, ou utilizados para fins comerciais, a imunidade aos impostos sobre a renda e sobre a propriedade predial e territorial urbana, em regra, deve prevalecer, pelo menos enquanto perdurar a ótica extensiva da imunidade da novel jurisprudência do STF, que vem se assentando, de qualquer modo, desde que as rendas decorrentes das respectivas locações ou utilizações sejam utilizadas nos templos e nos cultos religiosos, e que não favoreça ao abuso do poder econômico, com quaisquer tendências de dominação de mercados, de concorrência desleal e de aumento arbitrário dos lucros (arts. 170, caput, IV, e 173, § 4º, da CF/88).³⁵⁰

Contudo, por se tratar de finalidades essenciais às instituições religiosas, cabe o alerta de que nem todas as atividades por elas desempenhadas serão consideradas relacionadas e imunes, principalmente se “idênticas ou análogas as de outras empresas privadas”. Esse fato decorre da previsão constitucional vetante da concorrência desleal que, diante da imunidade concedida, poderia ser verificada quando exploradas por tais instituições atividades pertinentes ao setor privado. Nessa compreensão, a atividade de locação de imóveis não representaria uma concorrência desleal.

³⁴⁹ PONTES, Helenilson Cunha. Imunidade dos templos. O Liberal, Belém do Pará, 26 jul. 2005. *apud* SANTOS JUNIOR, 2010, p. 168-169.

³⁵⁰ SARAIVA FILHO, 2008, p. 187.

Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora diretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.³⁵¹

Nesta linha, a jurisprudência tem o mesmo entendimento a respeito dos cemitérios que funcionam como extensão das instituições religiosas, sem fins lucrativos, e que dediquem exclusivamente à realização de serviços funerários, reconhecendo nestes casos a imunidade quanto ao IPTU. Já os cemitérios que possuam caráter comercial, alugando jazigos e objetivando lucro financeiro estariam à margem da imunidade. Nota-se:

Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência do IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas.³⁵²

Visto ter adquirido um caráter subjetivo, é exigível uma interpretação ponderada da imunidade dos templos religiosos. A preocupação é de que esta não seja excessivamente ampliada, “posto que esta extensão desmedida poderia não atender a liberdade de crença religiosa e de sua expressão, podendo, em casos extremos, até mesmo causar abusos, como um desequilíbrio na livre concorrência econômica”³⁵³. No caso de uma interpretação mais alargada, seria necessária uma análise do caso concreto para verificar um possível desequilíbrio de mercado e consequente vantagem indevida enquanto agente econômico.

Havendo isso, deverá haver a correção da interpretação de modo a limitar o sentido da imunidade apenas ao real escopo previsto pela Constituição da República, que, certamente, não almeja o favorecimento de acesso das seitas religiosas aos meios de produção, em detrimento dos demais agentes econômicos e, por conseguinte, de toda a sociedade, especialmente do próprio consumidor. Daí a importância de compatibilizar os dispositivos constitucionais, para impedir que o poder econômico decorrente da imunidade dos templos não se torne fator ofensivo à liberdade de concorrência ou abusivo.³⁵⁴

³⁵¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova Série, nº 4, p. 45-48.

³⁵² BRASIL. RE 578562/BA, rel. Eros Grau, j. 21.5.2008, Tribunal Pleno.

³⁵³ SARAIVA FILHO, 2008, p. 196.

³⁵⁴ RODRIGUES, 2010, p. 79.

Como exemplo, observa-se a desequilibrada relação verificada entre as instituições religiosas que possuam meios de comunicação, como televisão e rádio, influentes meios de divulgação e de atrair fiéis, além de muitas vezes serem explorados comercialmente. Nesse último caso, em conformidade com o pensamento acima, seriam tributáveis os recursos investidos bem como os oriundos da atividade econômica que não sejam empregados no culto.³⁵⁵

Como dito outrora, o Estado é laico e pluralista, fazendo com que toda religião, desde que não ofenda a moral, os bons costumes e a ordem pública, seja considerada legítima até que surja prova em contrário. Assim, ausente delimitação constitucional, toda religião deveria ser beneficiada pela imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto.³⁵⁶ Nesse aspecto, outro importante marco é o julgamento do RE 562.351, com decisão publicada em 14.12.2012, cujo acórdão teve a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO 'TEMPLOS DE QUALQUER CULTO'. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.³⁵⁷

A despeito do julgado em questão tratar da aplicação da imunidade religiosa a maçonaria, cabe observar alguns argumentos trazidos em seu teor. O recurso ora em análise foi interposto ao STF contra decisão que não reconheceu imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto a maçonaria, por não se admitir que ela seja reconhecida como culto “na acepção técnica do termo”³⁵⁸. Na decisão combatida, quanto a este argumento, ressalta que “não há falar em culto na acepção técnica do termo, como quis a Carta Política. A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um

³⁵⁵ RODRIGUES, 2010, p. 86.

³⁵⁶ CARRAZZA, 2007, p. 730.

³⁵⁷ BRASIL. STF - RE: 562351 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012

³⁵⁸ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 05.

credo”³⁵⁹. Em sua defesa, a maçonaria aduziu que não há um consenso quanto ao tema e argumenta da seguinte maneira:

Há dentro da própria maçonaria controvérsia quanto o ser ou não ela religião. Tem-se por majoritária, quase unânime o de não sê-lo na acepção mais conhecida. Como concluiu o eminente relator de modo simples. Seria de dizer que a maçonaria é a religião das religiões, pois vai além de exigir de quem nela é admitida a crença em Deus, O Grande Arquiteto do Universo (GADU), expressão hoje também já do domínio público, pois estimula no maçom o desenvolvimento da religiosidade. Cada maçom deve ter as suas próprias convicções religiosas

[...]

A bibliografia maçônica é vasta em todo o mundo. Seu estudo mostrará que a maçonaria, na noite dos templos mais remotos ou mais próximos, sempre esteve atrelada às religiões, desde a Mesopotâmia, às religiões egípcias, aos Templários, aos Mosteiros que abrigavam os monges construtores, às associações de construtores de catedrais (guildas).³⁶⁰

Dessa forma, se posiciona pela inclusão da maçonaria no conceito de “templo de qualquer culto” para fins de aplicação da imunidade tributária prevista na constituição. No mesmo sentido é a manifestação da Procuradoria-Geral da República que opinou pelo conhecimento do recurso e por seu provimento, atribuindo a condição de imune a recorrente por identificar como templos os locais onde afirma serem realizados seus cultos, apresentando o seguinte ementário:

RE. MAÇONARIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE IPTU. TEMPLO E CULTO. IMPLICAÇÕES.

1. Mesmo que não se reconheça à Maçonaria (Grande Oriente do Rio Grande do Sul) como religião, não é menos verdade que seus prédios são verdadeiros Templos, onde se realizam rituais e cultos, sobre a proteção de Deus, o Grande Arquiteto do Universo, objetivando elevar a espiritualidade do homem, a ética, a justiça, a fraternidade e a paz universal.
2. Seus Templos têm o direito à imunidade de tributos, consoante o art. 150, inc. VI, letra ‘b’, da Constituição Federal.³⁶¹

Afirma o teor dos argumentos do Recurso Extraordinário (RE) que a questão central estaria envolta no conceito de “templos de qualquer culto” e seu alcance. Nesse ponto, inúmeras são as divergências conceituais, apresentadas anteriormente nessa pesquisa. Os pensamentos doutrinários seguem desde o entendimento de que a interpretação de “templo” atingiria o próprio local físico onde se realiza o culto³⁶² até a instituição religiosa como um todo.³⁶³ Lembrando que essa visão destoa daquela encontrada nas ciências das religiões, considerando templo como espaço ou local sagrado. No âmbito do STF, observa o então

³⁵⁹ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 05.

³⁶⁰ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 05.

³⁶¹ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 07.

³⁶² COELHO, 2006, p. 331-332.

³⁶³ CARRAZZA, 2007, p. 618.

Ministro, Eros Grau, que na ótica do Supremo Tribunal Federal essa limitação ao poder de tributar há de ser largamente considerada de maneira que como cultos sejam observadas distintas expressões de crença espiritual. Ressalta no julgado, entretanto, que tal proteção constitucional, ou benefício fiscal, atingiria somente aos cultos de caráter religioso e, dessa forma, ingressa no debate quanto ao conceito de culto, mas para isso recorre ao vernáculo.³⁶⁴

Adiante, interpretação minoritária, aduz não vislumbrar, na referência a templo feita pela Constituição, necessariamente um caráter religioso. O posicionamento foi, imediatamente, contestado com base no artigo 5º da Constituição que em três oportunidades faz menção aos “cultos religiosos”³⁶⁵. Assinala, em outro momento, que a centralidade do conceito de religião seria a existência de dogmas.³⁶⁶ Alude ainda a observância do artigo 14 do Código Tributário Nacional para o gozo do benefício fiscal que prevê para tais instituições três requisitos, sendo eles, a não distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; a aplicação integral no país de seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais; a manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros formais e capazes de assegurar sua exatidão³⁶⁷, requisitos nem sempre exigido pelos tribunais para fins dessa imunidade.³⁶⁸

Em contrapartida a afirmação do relator do recurso extraordinário, Ministro Ricardo Lewandowski, que as imunidades devem ser interpretadas de forma restritiva ao contrário das liberdades, o Ministro Marco Aurélio em seu voto assevera que as “exclusões do poder de tributar conferido ao Estado somente podem ser entendidas como manifestações de um propósito maior”³⁶⁹, ou seriam vistas como privilégios “odiosos” e incompatíveis com o Estado republicano. Teriam como desígnio a proteção de valores públicos de alta significação política, decorrendo diretamente das liberdades e, como isso, merecendo interpretação no mínimo estrita, mas ressalta que o Supremo vem conferindo em seus entendimentos jurisprudenciais interpretação ampla as imunidades, ainda que com algumas oscilações.³⁷⁰

³⁶⁴ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 11.

³⁶⁵ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 20.

³⁶⁶ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 22.

³⁶⁷ Brasil [Leisetc.] Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Constituição Federal, Legislação Tributária e Processual Tributária / organização Roque Antonio Carrazza; obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. – 5 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. – (RT MiniCódigos), p. 241.

³⁶⁸ A exigência desses requisitos é vista para alguns autores como forma de regulamentação do benefício constitucional e ainda como uma saudável inibição de eventuais abusos cometido por “inescrupulosos” condutores de templos (SABBAG, 2016, p. 339).

³⁶⁹ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 28.

³⁷⁰ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 28.

Nesse caminhar, o voto do Ministro afirma que não há restrição constitucional a prática de uma determinada religião, mas deve ser imunizado tudo o que for reconhecido como templo de qualquer culto. O fator de aplicação seria, então, a qualificação como religião ou, até mesmo, como prática que expresse religiosidade, podendo ser designada como culto. Assim, ressalta o que entende ser o auge da polêmica com a seguinte afirmação: “estão em jogo três conceitos: de religião, de culto e de templo. Sabemos que o primeiro deles – o de religião – é objeto de disputa no campo da sociologia, da antropologia e, até mesmo, da própria teologia”³⁷¹. Após trazer o conceito de religião, obtido rasamente no Dicionário Aurélio, conclui que em uma perspectiva menos rígida seria possível à classificação da maçonaria como corrente religiosa, por estar presente o que considera a tríplice marca da religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes e alerta:

Em tal contexto, revela-se descabido fechar os olhos ao denominado fato do pluralismo nas sociedades contemporâneas, marcadas por desavenças quanto aos elementos mais basilares da vida comunitária. Evidentemente, pressuponho um conceito mais largo de religião, até mesmo em deferência ao disposto no artigo 1º, inciso V, da Carta Federal, que consagra o pluralismo como um valor basilar da República Federal do Brasil. Ao contrário dos teólogos e cientistas sociais, preocupados apenas com a ciência que praticam, o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião. Exige-lhe leitura compreensiva das práticas sociais a fim de classificá-las como religiosas ou não, haja vista que tanto o direito quanto a religião são subprodutos da cultura. Assim, a meu ver, certas práticas que poderiam ser consideradas ‘seitas’, e não ‘religiões’, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado.³⁷²

Embora a discussão principal gire em torno da maçonaria, as reflexões e os argumentos utilizados são aplicáveis às demais religiões. A norma constitucional visa à proteção do culto, rituais de elevação espiritual, ainda que não estejam classificados como genuína religião. Traz, com isso, preceitos do passado carregados pela ancestralidade das religiões e que, contudo, não evitam o reconhecimento público de seus valores.³⁷³ Cumpre observar o pluralismo da sociedade atual que, embora permeado por desavenças, é valor basilar consagrado pela Constituição, ensejando a adoção de um conceito mais amplo de religião para fins de imunização tributária. Essa, por sua vez, seria aplicada em favor de “toda e qualquer denominação religiosa, independentemente de fatores como o número de adeptos, origem, tipo de crença professada, se tem representantes eleitos no Parlamento ou qualquer outro elemento”³⁷⁴ por força do princípio da isonomia.

³⁷¹ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 29.

³⁷² BRASIL. RE 562.351/RS, p. 30.

³⁷³ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 31.

³⁷⁴ MAZZA, 2015, p. 285.

3.3 Avaliação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto

A imunidade dos templos de qualquer culto prevista na Constituição, tema desenvolvido na presente pesquisa, tem em sua aplicação o alvo para inúmeras críticas como visto. Isso ocorre, principalmente, devido a um panorama de propagação de templos atribuído a facilidade com que se institui uma seita³⁷⁵, propiciando uma reflexão quanto à extensão do fenômeno e suas consequências. Um provável efeito dessa expansão religiosa é o cenário fraudulento em que se encontram algumas instituições que, sob o escudo da religiosidade, perpetram atividades ilícitas. A complexidade da questão é instigada ainda mais pelos diversos interesses e visões particulares tendentes a permear as discussões envolvendo religião, ao averiguar o fidedigno cumprimento do propósito dessa exoneração tributária, que visa prestigiar tão somente a liberdade religiosa.

De início, temos dito que é lamentável que tal expressão traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que se inserem, sob a capa da fé, algumas ‘pseudoigrejas’. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de ‘representantes do bem’.

Na verdade, é corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. Perguntar-se-á: *será que o legislador constituinte, ao pretender garantir a liberdade religiosa, imaginou tamanha deturpação de sua intenção?*³⁷⁶

Quanto à alegação da facilidade com que se poderia constituir uma seita ou instituição religiosa, cumpre esclarecer que para tanto deve ser observada a legislação que orienta a criação de associações, Lei 6.015/73. Basicamente, os trâmites são, em sequência, a elaboração de documentos como a ata de fundação, estatuto, relação dos fundadores e membros da diretoria eleita para posterior registro em cartório. Feito isso, poderá ser realizada inscrição perante a Receita Federal com a expedição do respectivo CNPJ e a regularização municipal junto à prefeitura local, expedindo-se alvará de funcionamento bem como autorização e alvará emitidos pelo Corpo de Bombeiros.³⁷⁷ Daí surge críticas à ampla interpretação da imunidade tributária tornando a atividade religiosa atrativa sob o ponto de vista financeiro. Assim analisa Kiyoshi Harada,

A interpretação ampla, que se costuma dar ao princípio da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se constitui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos vem

³⁷⁵ HARADA, 2001, p. 293

³⁷⁶ SABBAG, 2016, p. 363.

³⁷⁷ CONTABILIDADE. 2000, p. 01.

acirrando a luta entre seitas [...] Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.³⁷⁸

Há de ser ressaltar, entretanto, o risco que apresenta a ampliação demasiada da imunidade tributária ao considerar imunidade às atividades de natureza puramente econômica, ao argumento de reversão dos recursos para o culto. Uma das censuras diz respeito ao contraste entre a riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis. Além disso, a imunidade tributária muitas vezes chega a ser justificada pela escassez de recursos financeiros das instituições religiosas.³⁷⁹ A suposta insuficiência é utilizada como argumento na defesa da aplicação da imunidade, inclusive para justificar as atividades lucrativas paralelamente desenvolvidas, com o fito de custear suas finalidades essenciais. Nesse sentido, é o posicionamento seguinte,

Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitárias, não teria sentido algum negar-lhes a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. 150, §4º, da CF/88.³⁸⁰

A afirmativa acima advém da gratuidade dos serviços prestados pelos templos e da facultatividade das ofertas, fato que poderia comprometer o seu funcionamento e justificaria as vias alternativas de obtenção de receitas que seriam destinadas à sua manutenção. Entretanto, a realidade tem se mostrado outra. Os recursos obtidos com as doações dos fiéis, em muitas instituições religiosas, seriam suficientes para sua manutenção e até além, permitindo o investimento em outras áreas que não estariam relacionadas diretamente a prática do culto, com exemplifica Ricardo Rodrigues, “redes de rádio, emissoras de televisão, investimentos imobiliários e financeiros, agencias de turismo, empresas de seguro, taxi aéreo, gravadores de músicas e redes de ensino privado”³⁸¹. Nesse sentido, a interpretação jurisprudencial atual sofre o seguinte ataque:

[...] se, como decidiu o STF, para efeito de imunidade tributária, o que importa é a compatibilidade entre a finalidade da entidade e a destinação conferida aos seus bens ou rendas, certamente aquela Corte será chamada a decidir qual, afinal, é a finalidade das entidades religiosas e se a renda dos cultos, imunes à tributação, em

³⁷⁸ HARADA, 2001, p. 293.

³⁷⁹ CAMPOS, 2000, p. 53.

³⁸⁰ CAMPOS, 2000, p. 53.

³⁸¹ RODRIGUES, 2010, p. 21.

princípio, assim permanecem quando servem à criação e manutenção de impérios de comunicação.³⁸²

Deste modo, não haveria que se falar em escassez de recursos, pois, em regra, a arrecadação superaria o necessário a manutenção das atividades essenciais dos templos. Incumbe refletir sobre o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação da imunidade dos templos de qualquer culto, que deveria visar à preservação da crença religiosa e sua exteriorização, diante de um Estado laico. Em princípio, sua aplicação poderia soar como uma possibilidade de interferência econômica e violação da norma constitucional por se vislumbrar uma forma de patrocínio a essas instituições.³⁸³ Ademais, a crítica também se funda no fato de, muitas vezes, notório enriquecimento, em alguns casos ilegítimo, “de religiões e seus líderes, pela exploração da ingenuidade, do desespero e até mesmo da pobreza de muitos”³⁸⁴. A apreensão por parte da doutrina jurídica advinda da concessão da imunidade religiosa para instituições que visam o lucro é real e afirma que,

A proliferação de seitas que exploram a população, a título de servir a Deus, exige reflexão de juristas e autoridades [...] Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeu a imunidade certas atividades que apenas em nome de Deus são constituídas, mas que objetivam enriquecer seus dirigentes, principalmente quando as virtudes humanas mais elementares não são o corolário de sua pregação.³⁸⁵

É no contexto de uma utilização inadequada do benefício gerado pela imunidade que nasce ferrenha censura a aplicação de tal instituto jurídico com a defesa da tributação da atividade religiosa “para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita”³⁸⁶. Ao considerar a riqueza e o poder de muitas instituições dessa natureza chegam a opinar pelo esvaziamento de sua essência ao deparar com situações como a falta de recursos dos fiéis e a falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.³⁸⁷ Nesse contraste, observam-se verdadeiros impérios financeiros e no ramo das comunicações, detidos nas mãos de muitas instituições religiosas que rapidamente se expandiram e enriqueceram seus

³⁸² PONTES, Helenilson, 2005, *op. apud* SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 169.

³⁸³ RODRIGUES, 2010, p. 22.

³⁸⁴ SARAIVA FILHO, 2008, p. 196.

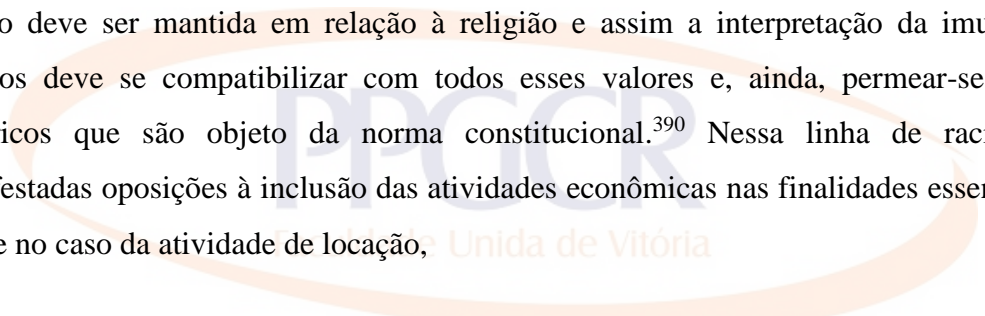
³⁸⁵ SARAIVA FILHO, 2008, p. 196.

³⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 399.

³⁸⁷ SABBAG, 2016, p. 363.

dirigentes. Para esses doutrinadores, o argumento da escassez de recursos não seria suficiente para a exoneração dos impostos concedida aos templos.³⁸⁸

Vale ressaltar que a realidade de riqueza não é inerente a todos os templos, mas que ainda assim conseguem com as contribuições dos fiéis sustentarem suas atividades essenciais. Em caso de expansão, com o aumento do número de adeptos, certamente haverá aumento de contribuição para suprir as necessidades de manutenção. Mas não residem as críticas à imunidade dos templos apenas nessa seara. Outros argumentos contrários a ela devem ser ressaltados.

Outro ponto questionado seria a violação ao princípio da laicidade estatal cuja observância encontra-se fundamentada no art. 19, I, da CF/88. O entendimento é de que a jurisprudência atual afrontaria o art. 19 da Constituição da República, “desconsiderando a laicidade do Estado brasileiro, a qual impõe que a imunidade em questão seja considerada de proteção, a impedir uma interpretação extensiva como à adotada”³⁸⁹. A neutralidade do Estado deve ser mantida em relação à religião e assim a interpretação da imunidade dos templos deve se compatibilizar com todos esses valores e, ainda, permear-se dos dados empíricos que são objeto da norma constitucional.³⁹⁰ Nessa linha de raciocínio são manifestadas oposições à inclusão das atividades econômicas nas finalidades essenciais como ocorre no caso da atividade de locação, 

Não há como concordar com a tese de que a locação de imóveis seja a um só tempo exercício de atividade econômica e, também, relacionada à finalidade essencial de qualquer culto. Locar imóvel não é e nem pode ser atividade essencial de culto. É atividade econômica, seja em caráter eventual ou permanente.

Dessa forma, a imunidade ficaria afastada num primeiro momento, quando da análise da regra do art. 150, VI, ‘b’. Não haveria, assim, sentido em analisar a eventual existência de concorrência desleal, porquanto a atividade, em si, jamais poderia ser tida como imune à tributação.³⁹¹

Não haveria, portanto, motivo que ensejasse a retirada da incidência tributária, no caso acima do IPTU, por razões diversas. Inclusive, os defensores dessa posição alegam que mesmo arcando com as obrigações tributárias ainda assim sobrariam recursos para emprego nas instituições religiosas e suas atividades. Alertam que a locação de imóvel é uma atividade econômica que é estranha ao culto e, por isso, seria exagerada a ampliação da imunidade para abrigá-la. Além disso, sinalizam que o entendimento poderia levar, ao abrigo da imunidade tributária, o desenvolvimento de atividades comerciais e industriais sob o pretexto de angariar

³⁸⁸ RODRIGUES, 2010, p. 16-21.

³⁸⁹ RODRIGUES, 2010, p. 89.

³⁹⁰ RODRIGUES, 2010, p. 52.

³⁹¹ RODRIGUES, 2010, p. 89.

recursos financeiros destinados a manutenção do culto, conduzindo a uma verdadeira concorrência desleal o que, de pronto, violaria preceitos constitucionais.³⁹²

Diante de todos os argumentos trazidos, a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, seria considerada demasiadamente extensiva e generosa para com os templos, suscitando discordância por grande parte da doutrina jurídica. Para eles, haveria no posicionamento atual do STF uma evidente violação ao princípio da laicidade e da livre concorrência, bem como um desafino espantoso com a realidade sustentabilidade das instituições religiosas ou seitas. Da forma como presentemente interpretado o instituto jurídico da imunidade tributária demonstraria não ser imprescindível para fins de garantia da liberdade de culto. Sugerem novas interpretações do dispositivo que a prevê, no sentido de adequação tanto a realidade atual dos templos de qualquer culto quanto a original intenção do legislador constituinte, inclusive com a aplicação as instituições religiosas das imunidades previstas na alínea “c” do mesmo dispositivo, que faz referência às entidades sociais.³⁹³ Todavia, esse argumento também é contestado.³⁹⁴

Outra possibilidade apontada seria a tributação do remanescente ao necessário para a manutenção do culto, realizada de forma progressiva como ocorre no Imposto de Renda³⁹⁵ e assim seria preservada constitucionalmente a liberdade religiosa sem que a imposição de impostos pudesse configurar impedimento ao exercício da religiosidade da seguinte forma,

Declarar-se-ia a imunidade até determinado montante, que se pressuponha necessário às finalidades essenciais do culto, a sua manutenção, preservação, de modo a permitir que ele seja exercido. A partir desse montante, a imunidade seria mitigada até não mais se fazer necessária. Em certo ponto, quando o quantum atingisse determinado valor, não haveria necessidade da imunidade, vez que terá sido arrecadado, possuído patrimônio ou prestado serviços que traduzem riqueza superior àquela necessária à manutenção do culto. Sobre o excedente deveria incidir o tributo.³⁹⁶

Contudo, essa sugestão sofre condenações significativas e torna extremamente vulnerável a separação existente entre o Estado e a religião, mostrando-se inconstitucional. Seria necessária a intervenção estatal, tanto para determinar o montante necessário à manutenção de cada templo com suas particularidades, quanto no tocante à fiscalização mais acirrada e com maior interferência. Talvez, menos arriscada seria a extinção da imunidade, visando proteger a liberdade religiosa e a igualdade entre as crenças.

³⁹² MACHADO, 2006, p. 300.

³⁹³ RODRIGUES, 2010, p. 89.

³⁹⁴ RE 325.822, Voto do Ministro Sepúlveda Pertence.

³⁹⁵ RODRIGUES, 2010, p. 87.

³⁹⁶ RODRIGUES, 2010, p. 88.

Em outro tempo cogitou-se até mesmo a supressão das imunidades, e com elas aquela destinada aos templos de qualquer culto, em respeito ao princípio da isonomia tributária. A Proposta de Emenda Constitucional (PEC nº 176-A/93), cuja autoria é do Deputado Eduardo Jorge, teria sucumbido com base em dois argumentos, sendo o primeiro a violação ao princípio da liberdade religiosa com a extinção do benefício e, o segundo, incidindo os impostos sobre os templos a possibilidade de, diante do fanatismo de alguns servidores públicos durante a fiscalização estatal, haver prejuízos a qualquer religião.³⁹⁷

Outros apontamentos observados alertam para o crescimento expressivo de instituições religiosas, mas também no sentido de que o privilégio tributário “tende a beneficiar as instituições confessionais economicamente fortes, o que não se justifica republicaneamente”³⁹⁸. Dessa feita observa-se uma conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, contrariando o princípio da isonomia preconizado na Constituição. A previsão constitucional visa garantir um tratamento igualitário as religiões em geral que retiraria da esfera política a decisão de acolhimento de apenas determinadas religiões influenciadas pelo princípio majoritário em detrimento das confissões minoritárias.

A título de ilustração, cumpre analisar a lei de liberdade religiosa aprovada em 2001 em Portugal que, só então, assegurou os benefícios e isenções fiscais a todas as confissões religiosas. Os benefícios anteriores à mencionada legislação eram concedidos por meio de isenções fiscais direcionadas exclusivamente a Igreja Católica, religião majoritária junto à sociedade portuguesa, resultado da Concordata firmada em 1940 entre Portugal e a Santa Sé. Em um segundo momento, foi proposta a aplicação dos benefícios a outras confissões desde que seja observado o critério da representatividade da religião junto à sociedade, embasado no seguinte parecer:

[...] são admissíveis as discriminações e isenções fiscais que correspondam a critérios razoáveis, compatíveis com o interesse público e a Constituição. A esta luz, os benefícios fiscais concedidos à Igreja Católica muito embora possam colidir com o ‘princípio da generalidade da tributação’ e a isonomia fiscal são constitucionais, porque tutelam interesses públicos também constitucionalmente relevantes, sendo também material e objectivamente fundamentados, logo não criando desigualdades ‘arbitrárias’ em relação às outras confissões religiosas. No entanto, tais benefícios – ou parte deles – poderão, em nome do ‘princípio da igualdade’ tendencialmente apontado, ser tornados extensivos a outras confissões não católicas, como é o caso das Igrejas queixosas, de maior representatividade, se lhes vier a ser reconhecido, pelos órgãos legisferantes, um maior peso e influência na sociedade.³⁹⁹

³⁹⁷ SABBAG, 2016, p. 363.

³⁹⁸ ROTHENBURG, Walter Claudius. Liberdade Religiosa no Multiculturalismo. *Ius Gentium*. Curitiba, vol. 7, n. 1, jan./jun. 2016, p. 57.

³⁹⁹ JORDÃO, Carvalho. As confissões Religiosas e a Constituição. In: *Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado de Direito e Brasileiro*, Tomo XLV, n. 259/261 – Jan/Jun, Universidade do Minho, p. 70-71, 1996, apud LEITE, 2014, p. 330.

No Brasil, diferentemente, a imunidade dos templos está presente no texto constitucional desde 1946, e após algumas alterações, busca a garantia do direito a liberdade religiosa em seu sentido mais amplos e abrangente, “adquirindo maior extensão, para proteger toda e qualquer religião”⁴⁰⁰. Não haveria, portanto, espaço para qualquer interpretação tendenciosa a conferir tratamento especial a uma determinada religião que possuísse maior representatividade social. Tanto é que o texto adotado pelas constituições anteriores, até a atual, traz a expressão “templos de qualquer culto” reafirmando a impossibilidade de discriminação de qualquer confissão religiosa. A imunidade seria aplicada, indistintamente, a partir do momento que se identifique o caráter religioso.

A dificuldade que se apresenta na identificação do caráter religioso diante da abrangência do que seria a categoria “religião” é agravada pela diversidade de grupos e movimentos compreendidos nesse termo, como visto anteriormente ao analisar os conceitos apresentados pelo âmbito jurídico e pelas ciências das religiões.⁴⁰¹ Uma sugestão apresentada é que se adote o conceito tipológico de religião e, assim, não seriam levados em conta seu conteúdo e os princípios adotados, pois, “os valores intrínsecos do culto e os seus fundamentos morais escapam a análise do intérprete”⁴⁰². Nesse ponto, Ricardo Lobo Torres faz o seguinte alerta,

[...] não há nenhuma necessidade de que a entidade religiosa se transforme em instituição filantrópica para promover a caridade e se legitimar à imunidade; mas, quando o faz, como acontece com as Mitra Diocesanas, imuniza-se também com fundamento na letra c do art. 150, VI, CF.⁴⁰³

Porém, a interpretação abrangente do termo religião deve ser cautelosamente equilibrada, evitando abusos e garantindo que o benefício fiscal seja aproveitado apenas para fins de garantia da liberdade religiosa. Na defesa de um conceito aberto de religião, diante da proteção constitucional direcionada aos templos de qualquer culto, compreendida de forma ampla, e da ausência de uma definição legal do conceito de religião, salienta que “o intérprete deve buscar o sentido mais amplo possível, a fim de que se não prejudiquem as crenças das minorias”, e segue afirmando que o conceito de religião “não pode ser substancial e contentuístico, mas apenas funcional: basta que as pessoas se reúnam livremente para a

⁴⁰⁰ COELHO, 2006, p. 271.

⁴⁰¹ LEITE, 2014, p. 331.

⁴⁰² TORRES, 2009, p. 240.

⁴⁰³ TORRES, 2009, p. 241.

prática do culto e se sintam moralmente obrigadas pelos princípios dele emanados”⁴⁰⁴. Mas adverte, entretanto, haverem limites para tal abrangência da caracterização religiosa, afirmando:

Daí não se segue, entretanto, que a imunidade dos templos fique sem controle administrativo ou judicial. Há limites e fronteiras que podem ser objeto de trabalho exegetico. Quando o abuso for evidente, quando houver simulação para obter a vantagem fiscal ou quando a seita pratica atos contrários à moral e aos bons costumes será lícito o não reconhecimento da qualidade de imune.⁴⁰⁵

Dessa forma, embora o posicionamento seja pela abrangência da imunidade religiosa as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive para aquelas de menor expressão social, não alcançaria, por exemplo, os cultos satânicos ao argumento de contrariarem “a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus”⁴⁰⁶. Assim, a doutrina converge quanto a abrangência do caráter religioso para fins de reconhecimento da imunidade, muito embora também entenda por limitações. A interpretação da imunidade tributária, no entanto, esbarra no conceito a ser empregado ao termo templo, como visto no segundo capítulo.

Embora existam entendimentos diversos, vale ressaltar a observação de Sacha Calmon Navarro Coêlho ao analisar a aplicação do benefício fiscal e os contornos que deveriam ser adotados ao termo templo, salientando que “os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregado a casa do pai-de-santo. Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem, a imunidade colher apenas o barracão”. Além disso, esclarece que “o escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres”⁴⁰⁷. Até então, esse é o posicionamento que mais se aproxima da concepção de templo, observado pelas ciências das religiões e que restringiria a imunidade apenas ao local de realização do culto, ou tido como sagrado para uma determinada confissão religiosa.

A questão conceitual é fundamental na aplicação da imunidade religiosa, principalmente ao tratar dos termos religião, templo e culto. Como dito, o conceito de religião determina o alcance da imunidade aos templos de qualquer culto diante do reconhecimento de seu caráter religioso. Todavia, ainda que observada a diversidade religiosa e o fenômeno do pluralismo religioso, o tratamento dispensado as manifestações religiosas, em que pese o

⁴⁰⁴ TORRES, 2009, p. 241.

⁴⁰⁵ TORRES, 2009, p. 241.

⁴⁰⁶ PAULSEN, 2004, p. 70.

⁴⁰⁷ COÊLHO, 2006, p. 276.

princípio da isonomia, não é visto de forma igualitária. Confirmação disso é o tratamento dado às religiões afro-brasileiras, por exemplo, os terreiros de candomblé, umbanda e quimbanda. No decreto nº 27.014, assinado no dia 21 de janeiro de 2016, os terreiros tiveram reconhecida a condição de templos religiosos para fins de concessão da “isenção” de IPTU pelo município de Salvador, Bahia, conforme noticiado:

Os terreiros de candomblé de Salvador receberam anistia do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). O decreto foi assinado pelo prefeito ACM Neto na quinta-feira (21), durante cerimônia realizada no Palácio Thomé de Souza. Cerca de 300 terreiros serão beneficiados.

Conforme a Prefeitura, o decreto possibilita que os terreiros sejam reconhecidos como templos religiosos, passando a ter o direito ao benefício de isenção. O acordo também promove a anulação dos débitos do imposto de anos anteriores.

O processo de isenção e perdão das dívidas de IPTU começou em 2014, com a assinatura do decreto municipal que reconhece as formas de organização dos povos e comunidades de terreiros para fins jurídicos, administrativos e sociais.

O cadastramento dos terreiros teve início em 2015, por meio da Secretaria Municipal da Reparação (Semur) e Conselho Municipal das Comunidades Negras (CMCN). As entidades que ainda não realizaram o cadastramento podem fazê-lo na sede do CMCN, localizado na Rua Carlos Gomes, 31, Edifício Clube de Engenharia, de segunda a sexta-feira, das 9 às 12h e das 13h às 17h.⁴⁰⁸

Embora a imunidade religiosa esteja prevista constitucionalmente desde 1988, nota-se recente reconhecimento do caráter religioso aos terreiros de candomblé e, como consequência, a exoneração fiscal após consideração de sua classificação como templo religioso. Há de ser ressaltada a exigência de cadastro prévio da entidade religiosa para fins de concessão do referido benefício. Nada disso se observa na imunidade tributária, nem mesmo a exigência de cadastramento ou prévio pedido de reconhecimento por parte da instituição religiosa da sua condição de imune perante a administração pública. O próprio STF tem se mostrado contrário a esse entendimento considerado abusivo.

Quanto ao peso do caráter religioso, ainda é possível observar divergências de opiniões entre os membros do STF como se verifica no caso da aplicação da imunidade dos templos a maçonaria. Majoritário é o argumento de não se tratar de religião, ainda que adote “templo onde se desenvolve conjunto variável de cerimônias que se assemelham ao culto, dando feições a diferentes ritos”⁴⁰⁹ e, por isso, não faria jus ao benefício fiscal. De outro modo, o argumento de que a imunidade é direcionada aos templos de qualquer culto e que por isso a maçonaria poderia se atribuir traços religiosos, afirmando que “em um conceito menos rígido de religião, se pode classificar a maçonaria como uma corrente religiosa, que congrega

⁴⁰⁸ G1, Bahia. Decreto isenta terreiros de candomblé de pagamento do IPTU em Salvador. 22 de jan. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/bahia/noticia/2016/01/decreto-isenta-terreiros-de-candomble-de-pagamento-do-iptu-em-salvador.html>>. Acesso em: 22 abr. 2018. p. 01.

⁴⁰⁹ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 13.

física e metafísica. São práticas ritualísticas, que somente podem ser adequadamente compreendidas em um conceito mais abrangente de religiosidade”⁴¹⁰.

Além de todas as questões conceituais apontadas, o momento é apropriado para recordar que a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas, no decorrer do processo constituinte, acrescentou de forma expressa ao dispositivo que tratava da imunidade tributária dos templos a limitação aos “bens imóveis anexos que lhes sejam complementares e necessários”⁴¹¹, atrelando o termo ao espaço físico. Porém, o trecho já havia sido suprimido pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, ficando mantida, desde então, a redação até a conclusão dos trabalhos constituintes.⁴¹²

Ante ao quadro apresentado, viu-se que a imunidade dos templos de qualquer culto consubstanciaria um meio de evitar embaraços a livre manifestação da religiosidade por meio da mão forte do Estado. Cumpre a doutrina e aos tribunais pátrios a missão de classificar as práticas sociais como religiosas ou não e a abrangência do conceito de templo e culto para fins de aplicação do benefício fiscal, levando em conta o pluralismo existente na sociedade contemporânea para qual o Poder Judiciário não pode fechar os olhos, sob pena de ofensa constitucional.

3.4 Resumo do capítulo

Buscou-se neste capítulo apresentar uma análise crítica da imunidade tributária destinada ao campo religioso e sua aplicação no bojo de uma sociedade pluralista. Observada na Constituição Federal de 1988 pela expressão “templos de qualquer culto”, enseja polêmica quanto à aplicação conferida pelos tribunais pátrios que circundam os significados adotados para templo e culto. Com base nesses conceitos é que firma a abrangência do benefício fiscal concedido as instituições religiosas. Sucintamente, identificou-se que a aplicação dos conceitos oferecidos pelas ciências das religiões restringiria sobremaneira a imunidade dessas instituições, pois estaria restrita ao lugar sagrado para cada forma de manifestação religiosa.

O entendimento jurisprudencial atual aponta para uma ofensa ao Estado laico brasileiro, na medida em que, ao definir o caráter religioso necessário ao reconhecimento da condição de imune, utiliza critérios de contornos nem sempre definidos. Dessa forma,

⁴¹⁰ BRASIL. RE 562.351/RS, p. 30.

⁴¹¹ LEITE, 2014, p. 334.

⁴¹² LEITE, 2014, p. 334.

privilegia algumas formas de manifestações religiosas enquanto não reconhece o mesmo direito para outras.



CONCLUSÃO

As relações entre Estado e religiões são delicadas, mas se tornam ainda mais complexas quando há envolvimento de recursos financeiros, pois, neste caso, os interesses em jogo extrapolam o universo das liberdades individuais e alcançam interesses que não estão compreendidos no estrito campo da religiosidade.

A Constituição da República de 1988 concede imunidade tributária aos templos de qualquer culto e, a despeito desta imunidade ser, pelo menos *a priori*, um investimento na liberdade religiosa, pode gerar divergências e controvérsias no campo jurídico e religioso.

No presente estudo, apresentou-se a relação entre Estado e religião ao longo da história. Ponderou-se sobre a ideia basilar do Estado laico brasileiro e o respeito as mais diversas manifestações religiosas. Para tanto, foram analisadas questões quanto a laicidade e a liberdade religiosa, com especial atenção a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, trazendo a tona seu conceito, origem e a diferença entre os institutos jurídicos da imunidade e da isenção.

O termo “templo de qualquer culto” adotado pela Constituição Federal de 1988 suscita inúmeras discussões quanto ao seu alcance. De início, o termo “templo” é alvo de entendimentos variados, que diferenciam seu significado, oscilando desde o restrito conceito associado ao edifício, até a compreensão da própria instituição religiosa como um todo. Ante ao pluralismo de manifestações de religiosidades presentes na sociedade contemporânea, tratou-se da conturbada caracterização religiosa de alguns cultos para fins de emprego da imunidade tributária. Buscou demonstrar a diversidade de conceitos para religião, analisando a difícil convergência de uma opinião adequada tanto em âmbito jurídico quanto para as ciências das religiões.

Evidenciou-se o debate em torno das “finalidades essenciais” dos templos, havendo consenso apenas quanto ao culto como atividade fim. Neste ponto, salientou a posição ampliativa adotada pelo Supremo Tribunal Federal – STF que não limita a imunidade apenas às atividades que estejam diretamente ligadas ao culto. Na linha do raciocínio jurisprudencial, estariam abrangidas também as atividades correlatas, ainda que indiretamente relacionadas, cujas rendas ou bens sejam destinados à manutenção do culto. Dessa forma, em uma interpretação mais abrangente, nota-se o favorecimento a exploração de atividades econômicas por parte dos templos.

Os argumentos e críticas da doutrina são muitos, tanto favoráveis quanto contrários à interpretação extensiva abraçada atualmente pelo STF. Inclusive, dentro do próprio órgão

judicante verificam-se posições díspares que fundamentam os votos dos ministros. Ademais, percebe-se no cenário religioso brasileiro uma proliferação de instituições religiosas, que para o direito confunde-se com o conceito templo, que se atribuí a facilidade com que se funda uma instituição religiosa. Como efeito, essa expansão acena para a má utilização da religião na realização de práticas fraudulentas. E nesse panorama atual, outra realidade é o fato de a maioria das instituições religiosas serem autossuficientes do ponto de vista financeiro e, neste caso, a tributação não teria a capacidade, por si só, de inviabilizar o exercício do culto.

Uma complexidade de interesses e visões particulares circunavega os debates envolvendo religião. A imparcialidade do Estado é fundamental para evitar o cerceamento de direitos e injustiças contra religiões de menor expressão social. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, como o próprio nome diz, deveria ser aplicada a qualquer forma de culto e, neste ponto, necessária a presença do caráter religioso. Acertado o pensamento revelado neste trabalho de que o propósito dessa exoneração tributária é prestigiar tão somente a liberdade religiosa. Todavia, notou-se que os contornos da laicidade almejada pela Constituição merecem melhor análise, entre eles a imunidade em questão.

Trata-se de uma forma de garantia dos direitos fundamentais do contribuinte e de preservação de valores considerados relevantes, como a liberdade de expressão, liberdade de crença, liberdade religiosa e liberdade de culto. A imunidade dos templos de qualquer culto é um meio, cogente, de evitar embaraços a livre manifestação da religiosidade por meio da intervenção do Estado. Todavia, não se pode harmonizar com a vasta aplicação da imunidade como posta no momento pelos tribunais pátrios e os conceitos empregados de templo, culto e suas finalidades essenciais, abarcando até mesmo atividades de cunho econômico.

Outro ponto de divergência para com a jurisprudência atual é a forma de classificação das práticas sociais como religiosas ou não, sem contornos consensuais entre os campos jurídicos e religiosos. E, assim, imperativa é a consideração do pluralismo de manifestações religiosas existente na sociedade contemporânea e de sua imprescindível observância por parte do Poder Judiciário, que não pode cerrar os olhos sob pena de ofensa constitucional a postura laica do Estado Brasileiro. Desse modo, não aplicar de maneira isonômica a imunidade tributária aos templos de qualquer culto restará flagrantemente afetada a laicidade do Estado, fazendo com que a razão de ser fundamental da imunidade não seja considerada.

O aprofundamento na pesquisa demonstrou que a falta de clareza do significado constitucional da expressão “templos de qualquer culto” implica prejuízos graves na eficácia do instituto jurídico da imunidade, afinal, privilegia algumas manifestações religiosas e exclui

outras do legítimo direito da imunidade. É, portanto, urgente, aperfeiçoar essa compreensão nos tribunais, a fim de que a norma constitucional se torne mais eficaz. Cabe ao direito afinar com assertividade os conceitos já desenvolvidos pelas ciências das religiões, evitando equívocos óbvios a luz das pesquisas do fenômeno religioso.

Por fim, a análise do significado para as ciências das religiões do termo templo demonstrou que o direito constitucional, tal como vem sendo aplicado pelos tribunais superiores nessa matéria, amplifica sobremaneira a aplicação da imunidade e gera, inevitavelmente, tratamento desigual as diversas religiões. O Estado perde o equilíbrio laico que o constituinte quis dar a ele quando não aperfeiçoa o significado do caráter religioso, privilegia algumas religiões e cerceia o direito de outras.

As ciências das religiões podem, portanto, oferecer grande contribuição às ciências jurídicas, de modo que as finalidades almejadas pelo constituinte sejam alcançadas da forma mais laica possível em matéria de aplicação da garantia constitucional da imunidade tributárias aos templos de qualquer culto.



REFERÊNCIAS

ADRAGÃO, Paulo Pulido. *A liberdade religiosa e o Estado*. Coimbra: Almedina, 2002.

ALBANO, Wladimir Mattos. A imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Edições nº 22 – set/out 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição Federal de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

BORBA, Claudio. *Direito Tributário*. 26 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 100.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL, *Decreto 119-A*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/decreto/1851-1899/d119-a.htm>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

_____. *Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Constituição Federal, Legislação Tributária e Processual Tributária* / org. Roque Antonio Carrazza; obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. – 5 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_05.10.1988/con1988.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2016.

_____. *Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1824-1899/constituicao-35081-24-fevereiro-1891-532699-publicacaooriginal-15017-pl.html>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 740.678/RJ 2012*. Relatora Ministra Rosa Weber. Diário de Justiça, Brasília, 30 ago. 2012. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=92503039&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 562.351/RS 2012*. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça, Brasília, 14 dez. 2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22869325/recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf/inteiro-teor-111144567?ref=juris-tabs>> Acesso em: 18 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal – Tribunal Pleno – *Agravo de Instrumento nº 939-7/DF 1994*. Relator Ministro Sidney Sanches. Diário de Justiça. Brasília, 18 mar. 1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 30 jul. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal – Tribunal Pleno. *Recurso Extraordinário nº 325.822-SP 2002*. Relator Ministro Ilmar Galvão, Julgamento: 18.12.2002, Publicado no Diário de Justiça, Brasília, 03. fev. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal – Tribunal Pleno. *Recurso Extraordinário nº 578.562-BA*. Relator Ministro Eros Grau, Julgamento: 21.05.2008, Publicado no Diário de Justiça, Brasília 12. set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal- – Tribunal Pleno. *Recurso Extraordinário nº 562.351-RS*. Relator Ministro. Ricardo Lewandowski, Julgamento: 04.09.2012, Publicado no Diário de Justiça, 14. dez. 2012.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

CAMPOS, Leonildo Silveira. *Teatro, templo e mercado: organização e marketing de um empreendimento neopentecostal*. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes; São Paulo: Simpósio Editora e Universidade Metodista de São Paulo, 1997.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26a ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSES, Rafael Fiuza. O estado fiscal na era da cidadania fiscal. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7363&revista_cader no=26>. Acesso em: 15 abr. 2018.

CASSONE, Vittorio, *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, nº 4, p. 1-264, jul/ago. 2003.

CATROGA, Fernando. *Ente Deuses e Césares: secularização, laicidade e religião civil*. Coimbra: Almedina, 2006.

CHÂTELET, François; DUHAMEL, Olivier; PISIER-KOUCHNER, Evelyne. *História das idéias políticas*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000.

COELHO, Cláudio Carneiro Bezerra Pinto. A imunidade de Templo de Qualquer Culto. *Revista Seleções Jurídicas COAD Adv.* n. 11, Rio de Janeiro, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 10a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

COELHO, Werner Nabiça. A Imunidade dos Templos – Breves Considerações. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais n.48, ano 11, jan./fev. 2003.

_____, Werner Nabiça. *A Imunidade Tributária dos Templos – Breves Considerações*. Universo Jurídico, Juiz de Fora, ano XI, 20 de jun. de 2002. Disponível em: <http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/1171/a_imunidade_tributaria_dos_templos_breves_consideracoes_>. Acesso em: 16 jul. 2015.

CONTABILIDADE Religiosa e Organizações Sociais. *Registrar e Legalizar Igreja – Orientações para abertura e legalização de igrejas*. São Paulo: 23 de mai. 2000. Disponível em: <<http://contabilidadereligiosa.blogspot.com/2015/02/registrar-e-legalizar-igreja.html>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.

COUTINHO, José Pereira. Religião e outros conceitos. *Sociologia, Revista da Faculdade de Letras da Universidade do Porto*, Vol. XXIV, 2012, p. 171-193. Disponível em: <<http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/10763.pdf>>. Acesso em 10 ago. 2016.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de Liberdades Públicas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DECLARAÇÃO Universal do Direitos Humanos. Disponível em: <<http://www.dudh.org.br/wp-content/uploads/2014/12/dudh.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

ELIADE, Mircea. *História das crenças e das ideias religiosas*. Vol I: Da Idade da Pedra aos mistérios de Elêusis. Trad. Roberto Cortes de Lacerda. – Rio de Janeiro: Zahar, 2010.

_____, Mircea. *O sagrado e o profano*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____, Mircea. *Tratado de história das religiões*. 3a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das Normas de Imunidade Tributária – Conteúdo e Alcance. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001.

FAUSTO, Boris. *História do Brasil. Boris Fausto*: colaboração de Sérgio Fausto. 14 ed. atual. e ampl. São Paulo: Editora da USP, 2013.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira, vol. III*. São Paulo: Saraiva, 1975.

_____, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERREIRA NETO, Lael. Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos, In: *Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39*, 2010.

FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

GALLEGO, Roberto de Almeida. O sagrado e a ágora: religião e a laicidade no estado democrático de direito. In: GONZAGA, Alvaro de Azevedo; GONÇALVES, Antonio Baptista (Coords.). *(Re)pensando o direito: estudos em homenagem ao Prof. Cláudio De Cicco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____, Roberto de Almeida. *O Sagrado na Esfera Pública: Religião, Direito e Estado Laico*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

GRIMM, Dieter. Após a disputa em torno das caricaturas: precisamos de um novo balanço entre liberdade de imprensa e proteção à religião? In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos fundamentais e estado constitucional: estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra, 2009.

G1, Bahia. *Decreto isenta terreiros de candomblé de pagamento do IPTU em Salvador*. 22 de jan. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/bahia/noticia/2016/01/decreto-isenta-terreiros-de-candomble-de-pagamento-do-iptu-em-salvador.html>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. 3 ed. São Paulo: Loyola, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HICK John. *O que é Religião?* Petrópolis: Vozes, 2005.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direitos Tributários*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JACQUES, Paulino. *Curso de direito constitucional*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

JORDÃO, Carvalho. As confissões Religiosas e a Constituição. In: *Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado de Direito e Brasileiro*, Tomo XLV, n. 259/261 – Jan/Jun, Universidade do Minho, p. 70-71, 1996, *apud* LEITE, 2014.

LACOSTE, Jean-Yves. *Dicionário crítico de teologia*. (Trad. Paulo Meneses... [et al.]). – São Paulo: Paulinas: Edições Loyola, 2004.

LATOUR, Bruno. Reflexão sobre o culto moderno dos deuses fe(i)tiches. Bauru: Edusc, 2002 *apud* GIUMBELLI, Emerson. Minorias Religiosas. In: TEIXEIRA, Faustino; MENEZES, Renata (Orgs.). *As Religiões no Brasil – Continuidades e Rupturas*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

LEITE, Fábio Carvalho. *Estado e religião: a liberdade religiosa no Brasil*. Curitiba, Juruá: 2014.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 18a ed. São Paulo: 2014.

LIMA, Daniel Araújo. *A amplitude da imunidade dos templos religiosos – Exoneração de impostos diretos e indiretos*. 1a ed. São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015.

LOPES, José Reinaldo de Lima. *O direito na história: lições introdutórias*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Jonatas Eduardo Mendes. *Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva – dos direitos da verdade aos direitos do cidadão*. Coimbra: Coimbra, 1996.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova Série, nº 4.

_____, Ives Gandra da Silva. O Acordo Brasil-Santa Sé e a laicidade do estado: aspectos relevantes. In: BALDISSERI, Lorenzo; MARTINS FILHO, Ives Gandra (Coords.). *Acordo Brasil-Santa Sé comentado*. São Paulo: LTr, 2012.

MARTON, Ronaldo. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo STF. *Revista Jus Navegandi*, Teresina, ano 19, n. 4018, 2 jul.2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29951>> . Acesso em: 16 jul. 2015.

MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MELO, José Eduardo de. *Curso de direito tributário*. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

MENDES, Gilmar F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 1999.

- MICHAELIS, *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 1998.
- MIRANDA, Pontes de. *Democracia, liberdade, igualdade*. Campinas: Bookseller, 2002.
- MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais*. São Paulo: Editora Atlas, 2004.
- MOREIRA, Vital. A liberdade de pensamento, de consciência e de religião: uma perspectiva européia. In: ANJOS Filho, Robério Nunes dos (org.). *Direitos humanos e direitos fundamentais – diálogos contemporâneos*. Salvador: JusPodivm, 2013.
- NOGUEIRA, Octaciano. *Constituições Brasileiras: 1824*. – v.1 – Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- _____, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- PIERUCCI, Flávio César. Secularização segundo Max Weber: da contemporânea serventia de voltarmos a acessar um velho sentido. In: *A atualidade de Max Weber*. Brasília, UNE, 2000.
- PIGNA, A. Templo. In: ANCILI, Ermano; PONTIFÍCIO INSTITUTO DE ESPIRITUALIDADE TERESIANUM (orgs.). *Dicionário de espiritualidade*. Vol. III São Paulo: Loyola: Paulinas, 2012.
- PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri. Religião e política: entre a liberdade de manifestação do pensamento e o ‘abuso do poder religioso’. In: ANJOS Filho, Robério Nunes dos (org.). *Direitos humanos e direitos fundamentais – diálogos contemporâneos*. Salvador: JusPodivm, 2013.
- PIRES, Teresinha Inês Teles. Liberdade de consciência, liberdade de crença e pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 49, n. 195, p. 53-63, jul/set.2012.
- PONTES, Helenilson Cunha. *Imunidade dos templos*. O Liberal, Belém do Pará, 26 jul. 2005.
- PRANDI, Carlo. As religiões: problemas de definição e de classificação. [apêndice] In: FILORAMO, Giovanni; PRANDI Carlo. *As Ciências das Religiões*. 3 ed. São Paulo: Paulus, 2003.
- REIMER, Haroldo. *Liberdade Religiosa na História e nas Constituições do Brasil*. São Leopoldo: Oikos, 2013.
- RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hugues. *Liberdades públicas*. Trad. Maria Emantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. *Da imunidade tributária dos templos*. Nossa Livraria: Recife, 2010.

ROTHENBURG, Walter Claudius. Liberdade Religiosa no Multiculturalismo. *Ius Gentium*. Curitiba, vol. 7, n. 1, p. 40-71, jan./jun. 2016.

SABAINI, Wallace Tesch. *Estado e religião: uma análise à luz do direito fundamental à liberdade de religião no Brasil*. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam dos. *A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro*. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007.

_____, Aloísio Cristovam dos. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal. *Revista Jurídica Tributária*, V. 8, jan./mar de 2010.

SANTRIDIÁN, Pedro R. *Dicionário básico das religiões / Desenhos Mariano Sinués*. Aparecida, SP: Santuário, 1996.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. 2008. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTIB 78/184*, jan./fev. 2008.

SARLET, Ingo. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed. ampl., incluindo novo capítulo sobre princípios fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCALQUETTE, Rodrigo Arnoni. *História do direito: perspectivas histórico-constitucionais da relação entre estado e religião*. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA FILHO, Paulo Gonçalves. Considerações Teóricas em Torno do Reduccionismo Funcionalista em Ciências da Religião. *Revista de Estudos da Religião*, n. 4/2004. p. 43-72. Disponível em: <http://www.pucsp.br/rv4_2004/p_silva.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2016.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, , José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVEIRA, Bueno. *Minidicionário da língua portuguesa*. 2 ed. São Paulo: FTD, 2007.

SOLLER, Fabrício. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto – por uma Revisão da Posição do STF. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 2. Nº 12. Nov-dez. de 2004.

SORIANO, Aldir Guedes. *Direitos humanos e liberdade religiosa*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002a.

_____, Aldir Guedes. *Liberdade religiosa no direito constitucional e internacional*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002b.

SOUZA, Gelson Amaro de. A religião, o estado o homem. In: LAZARI, Rafael José Nadim; BERNARDI, Renato; LEAL, Bruno Bianco (orgs.). *Liberdade religiosa no Estado democrático de direito: questões históricas, filosóficas políticas e jurídicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, André Ramos. O direito fundamental ao discurso religioso. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 10, p. 17-47, abr./jun. 2009.

_____, André Ramos. O poder judiciário entre o estado laico e a presença religiosa na constituição de 1988. In: LAZARI, Rafael José Nadim; BERNARDI, Renato; LEAL, Bruno Bianco (orgs.). *Liberdade religiosa no estado democrático de direito: questões históricas, filosóficas políticas e jurídicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

TORRES, Ricardo Rodrigues Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. III.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 3. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964.

WEBER, Max. *A Ética Protestante e o “Espírito” do Capitalismo*. Edição de Antonio Flávio Pierucci. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

WEINGARTNER NETO, Jayme. *Liberdade religiosa na Constituição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.