

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO**

GABRIEL JONER

**TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE RELIGIOSA:
O ENFRENTAMENTO DOS LIMITES NO CONTEXTO DE UM ESTADO LAICO**

SÃO LEOPOLDO

2014

GABRIEL JONER

TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE RELIGIOSA:

O enfrentamento dos limites no contexto de um Estado laico

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador(a): Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo

2014

J76t Joner, Gabriel
Tributação e liberdade religiosa: o enfrentamento dos limites no contexto de um Estado laico/ Gabriel Joner. -- 2014.
211 f. ; 30cm.
Dissertação (mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2014.
Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon.

1. Direito tributário - Entidade religiosa. 2. Direitos fundamentais. 3. Liberdade religiosa. 4. Estado Laico. I. Título. II. Buffon, Marciano.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: "**TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE RELIGIOSA: O enfrentamento dos limites no contexto de um Estado laico**", elaborada pelo mestrando **Gabriel Joner**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 16 de dezembro de 2014.

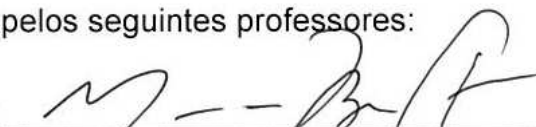


Prof. Dr. **Leonel Severo Rocha**


Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

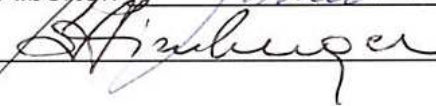
Presidente: Dr. Marciano Buffon



Membro: Dr. Genacéia da Silva Alberton



Membro: Dr. Têmis Limberger



À minha esposa Daiana e ao meu filho Bernardo,
pelo intenso amor que nos une.
Ele é o combustível que me impulsiona.

AGRADECIMENTOS

Toda vez que se chega ao fim de uma caminhada, é importante olhar em retrospectiva para o trajeto, constatando que ninguém chega sozinho ao seu destino. Neste meu trilhar acadêmico, muitos são merecedores da minha gratidão, podendo referir:

... a Professora Carla Marques (4ª série do ensino fundamental), marco da minha vida estudantil, por me ensinar a gostar de estudar. Espero um dia ter a mesma importância na vida de algum estudante;

... os meus pais e a minha irmã, sempre dispostos a prestar quaisquer auxílios;

...os meus colegas de mestrado, de modo especial Vanessa Reichert, Renée Cristina Herlin Ritter e Rafael Köche, cujo convívio foi para além da sala de aula;

... o meu grande amigo Cristiano Coêlho Borneo, irmão que a vida me presenteou;

... os professores com quem convivi ao longo desta jornada, de modo especial o meu orientador, Prof. Marciano Buffon, que me encorajou a enfrentar o tema e contribuiu com dicas de leitura e pontos de vistas sempre interessantes;

A todos os referidos, muito obrigado!

“O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem imposto, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível”. (Thomas Piketty, O Capital no Século XXI)

RESUMO

Embora a laicidade estatal configure questão consolidada na ampla maioria dos países ocidentais, a temática envolvendo o relacionamento entre direito e religião continua em evidência e gerando grandes debates no cenário político e jurídico. O Brasil, revestido da faceta de Estado Democrático de Direito, albergou o valor “religiosidade” como um dos pilares sobre os quais a sociedade brasileira está assentada, na condição de direito fundamental. Neste modelo estatal, os poderes públicos são impelidos à modificação do status quo, visando à concretização dos direitos previstos no texto constitucional. Com pertinência ao direito de liberdade religiosa, a Constituição Federal impede que o Estado crie embaraços ao livre exercício de culto, valendo-se do instituto da imunidade para atingir tal desiderato. Portanto, se nos primórdios o instituto consistia em privilégio outorgado a determinadas classes, entre as quais o clero, atualmente a justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado. O objetivo desta pesquisa é analisar, de forma crítica, o contexto atual da tributação das entidades religiosas no Brasil, verificando até que medida atende aos anseios de um Estado laico e efetivamente garante a proteção da liberdade religiosa dos cidadãos.

Palavras-chave: Direito tributário. Direitos fundamentais. Liberdade religiosa. Estado laico.

ABSTRACT

Although state secularism figures as a placed consolidated issue in the vast majority of Western countries, the discussion involving the relationship between law and religion/religious believes are still in evidence. They also present the intrinsic feature of generates a range of great debates, at the same time, on political and legal scenario. Brazil, as a political entity, is coated facet of a democratic state, having hosted the value called "religiosity" as one of the pillars on which Brazilian society is supported. Thus, this principle is one of the fundamental rights provided by the Brazilian Federal Constitution. This state model provides that public authorities are then driven to the modification of the status quo, aiming the implementation of the rights contained in the Constitution. By accepting religious freedom as an extremely important value, the Federal Constitution prevents the state to create any kind of embarrassment to the free exercise of worship, developing on an idea, the so called "Institute of immunity", to achieve this aim. So, if in the beginning the institute was to privilege granted to certain classes, including the clergy, now the reason of the immunity is to facilitate, through the exclusion of tax charges, the achievement of goals that must be conquered by the state itself. The objective of this research is to analyze, critically, the current context of the taxation of religious organizations in Brazil, exploring to what extent it meets the desires of a secular state and, if it has, effectively, as its aim to ensure the protection of the religious freedom of citizens

Key-words: Tax law. Fundamental rights. Immunity. Religious liberty. Secular state.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A COMPREENSÃO DA LAICIDADE ESTATAL (OU “COMO FOI QUE CESAR CONQUISTOU O QUE ERA DE CESAR”)	17
2.1 APORTES SOBRE O SURGIMENTO E O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO E SEUS MODELOS.....	17
2.1.1 O Estado Liberal	21
2.1.2 O Estado Social	25
2.1.3 O Estado Democrático de Direito	31
2.2 A CONCEPÇÃO LAICA DE ESTADO.....	37
2.2.1 Laicidade, laicismo e secularização	39
2.2.2 Considerações gerais acerca da laicidade estatal	44
2.2.3 A relação Estado-Igreja no constitucionalismo brasileiro.....	47
2.2.4 A compreensão da laicidade nos diversos modelos de Estado (do Liberal ao Democrático de Direito).....	49
2.3 O DIREITO À LIBERDADE RELIGIOSA	53
2.3.1 Da tolerância à liberdade	56
2.3.2 Liberdade religiosa coletiva (ou institucional)	59
2.3.3 Contornos gerais acerca da liberdade religiosa.....	61
2.3.4 A liberdade religiosa na Constituição Federal de 1988.....	63
2.3.5 Da compreensão da liberdade religiosa no contexto do Estado Democrático de Direito.	68
2.3.6 O fim dos privilégios e a solidificação da proteção à liberdade religiosa.....	70
3 A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: O CASO DA LIBERDADE RELIGIOSA	72
3.1 A TRIBUTAÇÃO NA GÊNESE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	72
3.2 OS CUSTOS DOS DIREITOS E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS	76
3.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRIVILÉGIO: AS ORIGENS DO INSTITUTO.	87
3.4 A IMUNIDADE COMO EXCEÇÃO AO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: a condição instrumental de concretização de direitos	89
3.5. IMUNIDADE E LIBERDADE RELIGIOSA: PRIMEIRA ABORDAGEM.....	98

3.5.1 Panorama geral	98
3.5.2 Os contornos do art. 150, VI, “b” da Constituição Federal de 1988	104
3.6 O TRATAMENTO FISCAL DA LIBERDADE RELIGIOSA NO DIREITO COMPARADO	115
3.6.1 Alemanha	116
3.6.2. Portugal	118
3.6.3. Espanha	121
3.6.4. Itália	124
3.7 A TRIBUTAÇÃO E A LIBERDADE RELIGIOSA	127
4 ANÁLISE CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO DAS ENTIDADES RELIGIOSAS NO CENÁRIO JURÍDICO BRASILEIRO NA ATUALIDADE (OU “COMO CÉSAR VEM PERDENDO O QUE É DE CÉSAR”): O ENFRENTAMENTO DOS LIMITES	128
4.1 A ATUAÇÃO DAS ENTIDADES RELIGIOSAS NO DOMÍNIO ECONÔMICO ...	133
4.2 ANÁLISE DAS DECISÕES DO STF SOBRE O TEMA	137
4.3 O ACORDO BRASIL-SANTA SÉ	144
4.3.1 Tributação e liberdade religiosa no âmbito internacional: o regime concordatário	145
4.3.2 Breve histórico do relacionamento diplomático entre Brasil e Santa Sé	150
4.3.3 A Santa Sé no âmbito do Direito Internacional e a Nunciatura Apostólica	151
4.3.4 Aspectos gerais acerca do Acordo Brasil – Santa Sé	154
4.3.5 O tratamento tributário aplicável às entidades religiosas a partir do Acordo	159
4.3.6 Abordagem final	168
4.4 A LEI GERAL DAS RELIGIÕES	170
4.5 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 65/2011 (que regulamenta a limitação constitucional ao poder de tributar os templos de qualquer culto)	174
4.6 O PROCEDIMENTO PARA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE	181
4.7 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS E OS TRIBUTOS INDIRETOS	183
4.8 PROPOSTA DE LIMITES	188
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	195
REFERÊNCIAS	202

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação abordará, de forma crítica, o regramento fiscal aplicável às entidades religiosas, objetivando identificar os fundamentos que legitimam a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, partindo-se de uma compreensão laica de Estado onde, não obstante a desvinculação entre política e religião, há o dever de garantir a liberdade de crença. O estudo está inserido no âmbito do Grupo de Pesquisa “Tributação e Dignidade Humana”, coordenado pelo Prof. Dr. Marciano Buffon, vinculado à linha de pesquisa “Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos”, do programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos.

Ainda que a liberdade religiosa tenha representado a gênese da luta por todos os demais direitos fundamentais de liberdade, a realidade restou por demonstrar que este foi um dos últimos direitos a ser implementado nos mais diversos países, não obstante estar previsto na integralidade das declarações de direitos humanos e nos textos constitucionais de matriz europeia.

Tal ocorre porque a temática envolvendo o relacionamento entre direito e religião não está superada, embora o princípio da laicidade estatal esteja consolidado na ampla maioria dos países ocidentais, o que vem gerando grandes debates no cenário político e jurídico.

Como é cediço, a separação entre as confissões religiosas e o Estado começou a ser pensado no contexto de uma filosofia política preponderantemente liberal. O objetivo primordial era reagir contra a centralização característica das concepções absolutistas do poder político e contra a hierarquização social, que permanecia como um dos requisitos da sociedade feudal. Neste período, se consolidou a separação entre as esferas políticas e religiosas, bem como afirmaram os princípios da autonomia individual e da igualdade de todos os cidadãos perante a lei.

Mesmo após o período medieval, onde gozou de poderes absolutos, a Igreja continuava a invocar sua qualidade espiritual para fundamenar a sua soberania e independência perante as pretensões do Estado, ao mesmo tempo em que afirmava o dever deste de colaborar com a realização das suas finalidades supremas, divinamente estabelecidas. Com base neste entendimento, reclamavam-se privilégios e imunidades em vários domínios. Inevitavelmente, esta tensão

envolvendo religião e política atingiu o campo da tributação, posto que o Estado, para poder se relacionar com o clero (que ainda mantinha forte influência sobre a população) restava por conceder isenções fiscais.

A situação jurídica especial da Igreja, assim como da nobreza, possuía nítido conteúdo de privilégio, fruto da tradição imemorial ou do direito natural de origem divino, sendo exemplo desta situação a França pré-revolucionária, onde o governo cobrava impostos apenas dos pobres, posto que os ricos não admitiam contribuir da mesma forma que as pessoas comuns do povo, o que, inclusive, contribuiu para a revolta popular que deflagrou na Revolução Francesa.

Com o advento da teoria sobre o Estado Fiscal, esta situação restou alterada. As imunidades ganharam um viés democrático, deixando de representar um privilégio, ou uma concessão ligada ao favoritismo, ganhando contornos de garantia constitucional, relacionada a determinadas atividades consideradas essenciais ao Estado, de modo especial com a proteção aos direitos fundamentais.

De fato, segundo este modelo fiscal, que tem sido a característica dominante do Estado moderno, as necessidades financeiras estatais são essencialmente cobertas por impostos, partindo do pressuposto de que há uma separação irredutível entre Estado e sociedade. Neste contexto, o imposto passa a ser considerado um dever coletivo de financiamento da comunidade: todos os cidadãos são chamados para contribuir com o sustento do Estado, pondo em prática o exercício da solidariedade através da tributação. É neste paradigma que deve ser analisado o dever fundamental de pagar impostos.

Assim é que, atualmente, os impostos representam o preço para viver em sociedade, gozando de autonomia e liberdade frente ao Estado, mas ao mesmo tempo partilhando os custos públicos comuns, garantindo a vida em comunidade. Portanto, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento todos devem honrar.

Esta condição é ainda mais relevante no âmbito do *Welfare State*, onde o Estado se coloca a serviço dos cidadãos, em prol do desenvolvimento social, econômico e cultural, outorgando direitos que só podem ser efetivamente prestados em troca de tributos, razão pela qual se pode afirmar que o imposto constitui o “preço da civilização”.

Embora o dever fundamental de pagar impostos implique na obrigação geral de todos arcarem com os custos governamentais, o ordenamento prevê exceções,

entre as quais está a imunidade tributária, onde determinadas pessoas, por razões objetivas ou subjetivas, não são chamadas a contribuir para a manutenção do Estado, em decorrência de uma finalidade constitucionalmente prevista, de modo especial como forma de tutela dos direitos fundamentais.

Não é por outra razão que a tributação representa o nascedouro dos direitos fundamentais, afinal, “o poder de tributar envolve o poder de destruir” (Marshall), resultando na necessidade de compreender que o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos e por eles é totalmente limitado. Ou seja, o Estado exerce o seu poder de tributar sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.

A imunidade sobre as atividades religiosas é paradigmática para compreender a evolução destes conceitos. É dizer: se no início a intributabilidade dos bens pertencentes à Igreja representava mera benesse ao clero, atualmente está ligada à garantia de exercício da liberdade religiosa e à proteção contra o embaraço estatal em matérias de fé, sendo este o sentido que mais se coaduna com um Estado Democrático de Direito, na sua feição laica.

Não obstante os parâmetros constitucionalmente fixados, a imunidade sobre templos de qualquer culto vem recebendo interpretação alargada no cenário jurídico, inclusive para abranger situações não relacionadas às atividades essenciais das instituições, ou com reflexos apenas indiretos, como vem decidindo o Supremo Tribunal Federal,

Inclusive, como se verá, há vozes doutrinárias advogando a tese de que as entidades podem explorar atividades econômicas, mantendo o benefício tributário, sem que tal implique em violação à livre concorrência, ao contrário do que ocorre na hipótese da imunidade recíproca, consoante o art. 150, §3º da Constituição Federal.

Em realidade tem-se verificado o uso inadequado das imunidades tributárias por diversas entidades religiosas, aplicando a benesse legal para usufruírem vantagem no mercado econômico, ou mesmo para prática de ilícitos. A facilidade de tais condutas é potencializada pela fragilidade do regramento legal para aplicação de penalidades ou suspensão da imunidade, nas hipóteses de desvirtuamento.

Na via oposta, é crescente o movimento daqueles que indicam a necessidade de superação da questão, com a extinção dos privilégios outorgados a determinadas religiões (notadamente a Católica), vez que tais mecanismos nada mais representam do que a manutenção de privilégios que remontam ao período de

extinção do feudalismo, sendo incoerente com os dias hodiernos, questão que, inclusive, já foi objeto da Proposta de Emenda Constitucional n.º 176-A/1993 (atualmente arquivada).

O objetivo desta dissertação é analisar de forma crítica a tensão entre as duas esferas (tributação e religiosidade), e em que medida a intributabilidade representa efetiva proteção ao direito à liberdade de crença, ou, por revés, configura mera manutenção do *privilegium imunitatis* originário na Idade Média, mas impertinentes no contexto de um Estado Laico. Ao final, apresentar a proposta dos marcos delimitadores do instituto.

Para desenvolvimento da pesquisa, o estudo foi dividido em três capítulos, sendo os dois primeiros voltados à construção das bases teóricas que fundamentarão as críticas tecidas no capítulo final.

Na primeira etapa, será necessário discorrer sobre a evolução do conceito de Estado, perpassando por seus diversos modelos e o respectivo tratamento aos direitos fundamentais, analisando de maneira especial seu relacionamento com a religião, desde a total vinculação até a concepção de estado laico, bem como o tratamento dispensando ao direito à liberdade religiosa. O que se pretende demonstrar, neste capítulo inicial, é que a secularização trouxe como um dos principais reflexos o fim das regalias e privilégios ao clero, ante a incompatibilidade com a concepção laica de Estado.

Entretanto, tal constatação não significa que o sistema jurídico não possa mais garantir a proteção de direitos ligados ao exercício religioso. Pelo contrário, o Direito apresenta-se, ainda, como mecanismo apto e necessário à garantia da liberdade religiosa, devendo colocar à disposição dos cidadãos mecanismos aptos e suficientes à efetiva implementação.

No segundo capítulo, se discorrerá sobre a vinculação entre tributação e direitos fundamentais, de modo especial a partir do instituto da imunidade tributária. Para tanto, necessário investigar as origens do instituto, desde sua característica de privilégio de classe até sua feição contemporânea. Com particularidade ao objeto de estudo, imperioso apresentar os contornos da imunidade sobre os templos, seja no cenário jurídico nacional, seja no direito comparado.

O objetivo principal desta etapa do estudo é demonstra que a tributação representa importante instrumento de proteção à liberdade de credo e de culto, por meio do instituto da imunidade, garantindo a não interferência estatal em questões

confessionais, concretizando, ademais, o princípio da laicidade estatal. Afinal, se nos primórdios a imunidade denotava caráter de privilégio a determinadas classes (clero e nobreza), atualmente não mais se reveste desta faceta, mas como meio constitucionalmente estabelecido para atingir propósitos almejados pelo próprio Estado (liberdade, princípio federativo, promoção da cultura, etc.). Haja vista o dever de solidariedade social, apenas fins públicos relevantes justificam a dispensa à obrigação fundamental de pagar impostos, próprio de um modelo de Estado Fiscal. Dentre estes fins, encontra a liberdade de crença.

Por fim, no terceiro capítulo será apresentada a visão crítica do tema, com análise de diversas situações especiais, seja de cunho legislativo, seja de precedentes judiciais, verificando até que medida o regramento vigente atende aos anseios de um Estado laico e efetivamente garante a proteção da liberdade religiosa dos cidadãos.

Para tanto, será necessário abordar questões consideradas polêmicas, como a (im)possibilidade de extensão da imunidade tributária às entidades religiosas na exploração de atividades econômicas; as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a destinação do patrimônio às finalidades essenciais das instituições; as disposições tributárias do acordo internacional firmado com a Santa Sé, que estabeleceu o Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil; e, por fim, as propostas de alteração legislativa atualmente em tramitação no Congresso Nacional, que, se aprovadas, trarão significativo impacto à questão envolvendo tributação e liberdade religiosa.

Ao final, serão apresentadas propostas de limites à imunidade em voga. Não com o propósito de reduzir o seu âmbito de abrangência, para aquém dos propósitos constitucionalmente fixados, nem tampouco ampliá-la ao ponto de vulgarizá-la, mas, fortalecer sua função, a partir da definição dos seus devidos contornos, permitindo que possa cumprir exatamente o seu propósito que é, reitera-se, a garantia da livre expressão de crença e exercício do culto, viabilizados a partir da laicidade estatal.

O que se objetiva, com este panorama, é analisar, de forma crítica, o contexto atual da tributação das entidades religiosas no Brasil, verificando até que medida atende aos anseios de um Estado laico e efetivamente garante a proteção da liberdade religiosa dos cidadãos.

A justificativa do estudo decorre do fato que a religiosidade tem tido constante e importante projeção jurídica, além de influência na história cultural e política das

nações. Considerando tratar-se de fenômeno que penetra nas esferas mais íntimas da consciência humana e, simultaneamente, se manifestando em grandes movimentos coletivos, tem recebido tratamento na quase totalidade das constituições e merecido destaque no cenário internacional.

Por tais razões o relacionamento entre a tributação e a liberdade religiosa é tema em constante debate no cenário jurídico, com reflexos diretos no exercício deste direito fundamental. Ainda que a intributabilidade do exercício da fé remonte a períodos anteriores ao surgimento do Estado, a matéria recorrentemente volta à tona, reavivando acaloradas discussões.

Exemplos recentes demonstram o alegado, podendo ser citado o Acordo firmado entre o Brasil e a Santa Sé, em 13 de novembro de 2008, que leva o título de “Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil”, onde em seus arts. 5º e 15 tratam do regime tributário aplicável àquela entidade religiosa, gerando acirrada discussão quanto à sua constitucionalidade.

Igualmente se justifica revisitar os temas em questão, haja vista tramitarem no Congresso Nacional três projetos legislativos, quais sejam: Projeto de Lei 5598/2009 (Lei Geral das Religiões), o Projeto de Lei Complementar n.º 65/2011 (que regulamenta a limitação constitucional ao poder de tributar os templos de qualquer culto), bem como o Projeto de Lei Complementar n.º 239/2013 (que estabelece procedimentos para suspensão da imunidade tributária sobre os templos), que poderão trazer significativo impacto na relação entre tributação e liberdade religiosa.

Deste modo, considerando que o tratamento tributário dispensado às entidades religiosas, no cenário jurídico atual, tem se destacado pela benevolência, e considerando o exacerbado número de confissões religiosas em atividade, o impacto financeiro decorrente da imunidade tem se mostrado significativo, prejudicando a sustentabilidade do Estado, justificando a definição de marcos teóricos e a fixação de limites no relacionamento entre tributação e liberdade de crença.

O “método” a ser utilizado na presente pesquisa é o hermenêutico fenomenológico, como revisão crítica dos temas centrais transmitidos pela tradição jurídico-filosófica através da linguagem. Buscar-se-á desconstruir conceitos e premissas construídas aprioristicamente, discutindo as bases teórico-filosóficas que as subjazem. Assim, pretende-se questionar os pensamentos predominantes, com a

revisão de hábitos consagrados e dos valores estabelecidos, ultrapassando o *habitus* que decorre do *sensu comum teórico* dos juristas (Warat).

Utiliza-se a palavra método entre aspas porque a matriz filosófica a ser utilizada em nosso estudo justamente emprega severa crítica à concepção clássica de método, vinculado às ideias de certeza e segurança próprias da modernidade, tornando-se, assim, acabado e definitivo, o que garante a segurança do resultado pretendido. O que se pode apresentar como método, segundo a compreensão aqui adotada, decorre de um modo de filosofar.

Cumprir referir que, embora se utilize o método hermenêutico, não será objeto de análise da dissertação o enfrentamento de temas atinentes à hermenêutica filosófica, como a compreensão do giro linguístico, círculo hermenêutico, pré-compreensão, finitude, entre outros. A noção destes conceitos já está consolidada no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos, onde esta dissertação é apresentada. Entretanto, o estudo é desenvolvido a partir de um agir hermenêutico, buscando o revolvimento do chão linguístico em que está assentada a tradição jurídica.

Com o desenvolvimento da dissertação, pretende-se responder às seguintes questões: a) Até que medida a atual forma de tributação das entidades confessionais, no Brasil, representa efetiva proteção à liberdade religiosa, ou representa mera manutenção dos privilégios eclesiásticos do período medieval? b) Quais os limites da fiscalidade para a efetiva garantia e proteção da liberdade religiosa?

Enfim, o objetivo é traçar parâmetros para que a relação entre tributação e liberdade religiosa seja compatível com os preceitos de um Estado Democrático de Direito, assentado sob a laicidade, garantindo a adequada fruição do direito de expressar a fé, sem, todavia, afrontar o dever fundamental de pagar impostos, sustentáculo de modelo de Estado Fiscal.

2 A COMPREENSÃO DA LAICIDADE ESTATAL (OU “COMO FOI QUE CESAR CONQUISTOU O QUE ERA DE CESAR”)

Considerando que a presente dissertação tem como objetivo verificar até que medida a atual forma de tributação das organizações religiosas¹, no Brasil, representa efetiva proteção à liberdade religiosa, ou representa mera manutenção dos privilégios eclesiásticos do período medieval, necessário, primeiramente, consolidar as bases teóricas que viabilizarão a pesquisa.

Para tanto, será necessário discorrer sobre o surgimento e o desenvolvimento do Estado, verificando o tratamento dispensado aos direitos fundamentais nos seus diversos modelos. Posteriormente, será necessário discorrer sobre o conceito de Estado laico, inclusive na sua feição contemporânea, o que permitirá compreender o papel da tributação na proteção à liberdade religiosa.

2.1 APORTES SOBRE O SURGIMENTO E O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO E SEUS MODELOS

O conceito de Estado não se apresenta de forma universal², servindo principalmente para descrever uma forma de ordenamento político surgida na Europa a partir do século XIII, até os fins do século XVIII ou início do XIX, e que se estendeu para o mundo civilizado após este período.³

Trata-se, portanto, de um fenômeno recente, construído progressivamente na Europa no final do Feudalismo, e que prosperou como decorrência de um conjunto

¹ Para a presente pesquisa, será utilizado o conceito de organização religiosa que é apresentado por Sérgio Monello: “A organização religiosa é uma pessoa jurídica de direito privado constituída por pessoas físicas ou jurídicas que professam uma religião segundo seus ditames religiosos e sob a perspectiva de uma fé, na vivência do culto divino, de um carisma, de uma ideologia, de uma filosofia de vida que lhes forneça o fundamento para suas iniciativas religiosas, educacionais, assistenciais e outras. Elas são resultado da confissão e vivência da fé de seus membros ou integrantes.” (MONELLO, Sérgio Roberto. As organizações religiosas e o código civil brasileiro. Disponível em: <http://www.advocaciasergiomonello.com.br/SitesTerceiros/Adv_Sergio_monello2/index.php/component/content/article/10-noticias-artigos/16-as-organizacoes-religiosas-e-o-codigo-civil-brasileiro>. Acesso em: 02 nov. 2014)

² SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

³ Jorge Miranda esclarece que o Estado, como conhecemos hoje, é comumente definido através de três elementos ou condições de existência – povo, território e poder político – é apenas um dos tipos possíveis de Estado: o nacional soberano que, nascido na Europa, se espalhou recentemente por todo o mundo. (MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 19).

de mutações econômicas (desenvolvimento das relações de mercado), sociais (a decomposição das estruturas feudais), políticas (a vontade de dominação dos príncipes) e ideológicas (o individualismo, a secularização, o racionalismo).⁴

Portanto, falar em “Estado Moderno” constitui pleonasma, considerando que a organização política da sociedade em forma estatal é justamente uma das decorrências da modernidade, caracterizada pela conjugação de uma série de elementos: técnico (desenvolvimento científico), econômico (concentração dos meios de produção) e político (o surgimento do Estado). Tais elementos foram traduzidos num processo de racionalização de organização das sociedades, apoiados numa nova visão de mundo, de sociedade e de homem, baseados principalmente no culto da razão (em substituição à obediência aos deuses e a submissão às leis da natureza), e no primado atribuído ao indivíduo (dotado de autonomia, livre determinação).⁵

Para compreender o processo de formação do Estado, se faz necessário analisar a conjectura política europeia ao final do período medieval. Segundo relata Martin Van Creveld⁶, o sistema feudal europeu se caracterizava pelo fato de que o governo não era público nem se concentrava nas mãos de um único monarca ou imperador. Na Europa ocidental, a situação era ainda mais complicada, haja vista a posição excepcional ocupada pela Igreja, cujo papel se avultou no período.⁷

A Igreja Católica, no decorrer da maior parte da Idade Média, tinha, no Papa, um ente praticamente inatingível por qualquer governante secular, possuindo território próprio e forças armadas, das quais ele era o senhor supremo. Ademais, havia herdado do Império Romano a língua e as suas tradições jurídicas e políticas. Durante séculos, exerceu o monopólio da educação, sendo seus serviços indispensáveis para qualquer governante leigo⁸. Foi assim que, devido ao seu poderio político-econômico-jurídico, aliado ao poder decorrente da exclusividade de interpretação das leis divinas, a Igreja tornou-se imune a qualquer lei secular neste período.⁹

⁴ CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 25.

⁵ Ibid., p. 15

⁶ VAN CREVELD, Martin. Ascensão e declínio do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 83.

⁷ MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 31.

⁸ VAN CREVELD, op. cit., p. 84.

⁹ Além desta prerrogativa, Van Creveld ainda salienta que a Igreja possuía muitos outros direitos: nomear e prover suas autoridades, julgar e punir seus próprios funcionários e leigos, dar asilo a fugitivos da justiça secular, invalidar os juramentos de vassallos a seus senhores; e, para sustentar todos esses privilégios, imensa extensões de terra, um sistema tributário próprio, além de poder

Esta posição, tida como inabalável, sofreu duro golpe com o advento da Reforma Protestante. As teses lançadas por Martinho Lutero desencadearam uma revolução religiosa que se estendeu por diversos países europeus.

O duelo travado entre reformadores e contrarreformadores, que castigou a Europa nos séculos XVI e XVII, pode ser considerado como origem e ponto de passagem para a nova forma de organização do poder, agora expressamente político. O conflito religioso encontrou sua solução não no triunfo de uma fé sobre a outra, mas na superação das pretensões de fundar um poder sobre uma fé. A melhor solução encontrada para garantir a segurança e a tranquilidade da população foi a integração e a unificação do poder na pessoa do príncipe, amparado por uma máquina administrativa.¹⁰ Foi assim que o poder concentrou-se nas mãos do Rei e toda a autoridade pública passou a emanar dele, atingindo todos os indivíduos, dentro do território com limites definidos.¹¹

O Estado, então, surge da necessidade de unidade dos países, na observância das ordens do soberano como lei suprema e no reconhecimento do príncipe como instância neutra. Ponto fundamental é que a religião deixa de ser parte integrante da política¹², sendo que esta agora se volta para os fins terrenos, materiais e existenciais do homem.¹³

Nesta conjectura, a ordem estatal torna-se um projeto racional da humanidade em torno do próprio destino terreno, onde o contrato social irá simbolizar a passagem do Estado de natureza para o Estado civil. O homem é que irá controlar, organizar, gerir e utilizar sua vida, em busca do bem-estar.¹⁴

O Estado é, antes de mais nada, fruto de dois princípios fundamentais: o da secularização e o da racionalização da política e do poder. Significa, portanto, a separação entre política e teologia e a conquista da autonomia daquela, dentro de

conceder e receber privilégios (VAN CREVELD, Martin. *Ascensão e declínio do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 85).

¹⁰ SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). *Dicionário de Política*. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 427.

¹¹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 32.

¹² Jorge Miranda também ressalta a secularização como uma das características do Estado moderno do tipo europeu, onde o temporal e o espiritual se afirmam em esferas distintas e a comunidade já não tem por base a religião, ou seja, o poder político não prossegue fins religiosos e os sacerdotes deixam de ser agentes de seu exercício. (Ibid., p. 33)

¹³ SCHIERA, op. cit., p. 427.

¹⁴ SCHIERA, op. cit., p. 428.

critérios de compreensão, independentemente de qualquer avaliação religiosa ou moral.¹⁵

Em decorrência de tais fenômenos (necessidade de centralização política, desvinculação com outras fontes de poder, racionalidade das estruturas, necessidade de atender aos anseios da nova classe econômica capitalista), a primeira versal estatal conhecida foi a absolutista.¹⁶

O Estado absolutista configurou um ambiente favorável para o desenvolvimento da economia, com a conseqüente satisfação das necessidades burguesas¹⁷. A monarquia já não tinha meios de sobrestar a expansão capitalista. A evolução econômica, com o comércio crescente, passou a favorecer o Estado, não restando alternativa aos monarcas que não incentivar a eclosão burguesa com adoção de políticas mercantilistas. Os monarcas, com a arrecadação de impostos incidentes sobre o comércio que então se desenvolvia, passaram a olhar a nova classe com interesses, até porque de tais recursos provinha o sustento do império.

Os burgueses, então, passaram cada vez mais a reivindicar subsídios estatais, visando sempre a fomentar seu lucro. Com o desenvolvimento econômico verificado naquele período, a classe ganhou força, adquirindo poder de negociação com o império, gozando de reconhecimento perante a nobreza. Neste compasso, o estímulo de práticas industriais/mercantilistas passou a configurar forma de manutenção da monarquia no poder, posto que qualquer vacilação, contrariando seus interesses, poderia ser fatal.

Não obstante a abertura comercial e o reconhecimento das práticas capitalistas, outorgando vantagens à classe burguesa, permitindo a expansão do capitalismo, o regime monárquico ainda estava muito arraigado ao modelo feudal, privilegiando a nobreza com isenção de impostos, entre outras vantagens sociais que conflitavam com os interesses da classe ascendente.

Os burgueses apenas permaneciam a resignar-se perante um poder político que lhes era prejudicial, porque a Monarquia subsidiava as primeiras empresas

¹⁵ SCHIERA, Pierangelo. Absolutismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 2-4.

¹⁶ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 44.

¹⁷ Ibid., p. 45.

capitalistas, encorajando a iniciativa industrial e amparando os frutos de seu trabalho.¹⁸

Porém, após se consolidar como poder econômico inquebrável, os interesses burgueses já não se conciliavam com um regime absolutista, onde o poder quedava nas mãos de um príncipe, que permanecia a privilegiar os mesmos favorecidos do período feudal, que, em suma, impediam a expansão econômica. O absolutismo, então, passou a representar óbices ao novo sistema.¹⁹

2.1.1 O Estado Liberal

Na virada do século XVIII, a classe burguesa não mais se contentou em ostentar tão somente o poder econômico, aspirando igualmente ao poder político.

O crescimento da teoria individualista, em especial a partir da doutrina de Rousseau²⁰, pregando a liberdade de consciência, somado ao avanço da doutrina dos direitos e do constitucionalismo²¹, este como garantia contra o poder arbitrário, restaram por eclodir na Revolução Francesa.

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. Teoria do estado. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 70.

¹⁹ Ibid., p. 71.

²⁰ Na sua clássica obra "Do Contrato Social", Rousseau ressalta que a felicidade do homem deve ser buscada em sociedade, pois somente neste caso será verdadeiramente livre. Esta concepção fica clara no capítulo denominado "Do Estado Civil", onde o sustenta que: "A passagem do estado de natureza para o estado civil determina no homem uma mudança notável, substituindo na sua conduta o instinto pela justiça e dando às suas ações a moralidade que antes lhe faltava.(...) O homem vê-se forçado a agir baseando-se em outros princípios e a consultar a razão antes de ouvir suas inclinações. Embora neste estado se prive de muitas vantagens que frui da natureza, ganha outras de igual monta: suas faculdades se exercem e se desenvolvem, suas idéias se alargam, seus sentimentos se enobrecem, toda a sua alma se eleva a tal ponto que, se os abusos dessa nova condição não o degradassem freqüentemente a uma condição inferior àquela donde saiu, deveria sem cessar bendizer o instante feliz que dela o arrancou para sempre e fez, de um animal estúpido e limitado, um ser inteligente e um homem.(...) O que o homem perde pelo contrato social é a liberdade natural e um direito ilimitado a tudo quanto pode alcançar. O que ele ganha é a liberdade civil e a propriedade de tudo que possui."(p. 77). "À aquisição do estado civil e liberdade moral, única a tornar o homem verdadeiramente senhor de si mesmo, porque o impulso de puro apetite é escravidão e a obediência à lei que se estatui a si mesma é liberdade."(p.78)(ROUSSEAU, Jean-Jacques. Do contrato social: ensaio sobre a origem das línguas. V. I. São Paulo: Nova Cultural, 1997, p. 77-8)

²¹ Conforme ressalta Nicola Matteucci, "com constitucionalismo se indica não um período histórico, no qual teria sua explicação, nem uma corrente de idéias políticas e sociais, na qual se encontrasse sua própria unidade, senão um 'tipo ideal' para refletir sobre a realidade histórica, ou uma categoria analítica para sacar a luz e mostrar aspectos particulares da experiência política". Significa, antes, a doutrina que busca instaurar uma ordem política melhor e um governo "reto", "político" ou "legal". O interesse é em indicar como se deve decidir na política e o procedimento jurídico que faz legítima uma decisão para os súditos, preocupando-se com os fins a que a sociedade deve assegurar. (MATTEUCCI, Nicola. Organización del poder y libertad. Madrid: Editora Trotta, 1988, p. 23) (tradução livre do autor)

A fim de alforriar-se politicamente e pôr termo à contradição entre o poder econômico auferido e a sujeição política a que ficou reduzida, a burguesia conspirou-se, fazendo-se revolucionária²², tomando as armas no intuito de libertar-se da opressão monárquica, que muito embora no princípio tivesse fomentado seu desenvolvimento econômico, já não mais compactuava com os seus interesses, atravancando o desenvolvimento industrial e comercial.²³

Neste período, os indivíduos passam a ser vistos como detentores de direitos, e não apenas como súditos, sempre dispostos a satisfazer os interesses do monarca. O ser humano, neste contexto, ganha contornos de dignidade, que, no entanto, não gozava de reconhecimento estatal. A liberdade (de crença, de locomoção, de associação, de expressão) era a principal reivindicação. Os cidadãos queriam se libertar das amarras do Estado, tornando-se livres. Era preciso, então, sobrestar sua atuação e buscar o reconhecimento dos direitos conquistados.

Foi assim que os ingleses escreveram a Magna Carta, o *Bill of Rights*, o *Instrument of Government*; os americanos, as Cartas Coloniais e o Pacto Federativo da Filadélfia; os franceses, a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

A Revolução do Século XVIII, com os dogmas da liberdade, igualdade e fraternidade, foi desencadeada para implantar um constitucionalismo concretizador de direitos fundamentais. A burguesia acordou o povo, que então despertou para a consciência de suas liberdades políticas²⁴. Aliás, esta é uma das características da Revolução Francesa, onde se difundiu a ideia de que era necessário abolir os privilégios das antigas classes feudais, ocupando o poder e realizando mudanças institucionais necessárias para assegurar as condições favoráveis ao livre desenvolvimento do capitalismo.²⁵

Diante das novas conquistas intelectuais, tornou-se necessário um modelo estatal que permitisse a liberdade dos indivíduos e não mais interviesse na

²² BONAVIDES, Paulo. Teoria do estado. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 68.

²³ Sobre o tema, elucidativa a análise de Paulo Bonavides: "Era o momento do apelo à violência para instituir um poder moderado e não um poder absoluto, qual fora a velha monarquia dos primeiros tempos do Estado moderno; um governo constitucional e não uma monocracia absoluta, como acontece no Estado socialista contemporâneo, que derrocou o domínio de classe da burguesia e em seu lugar assentou como instrumento de mudança social a chamada ditadura do proletariado; um Estado liberal e democrático e não uma ditadura de ferro, como aquela que se contém nos moldes totalitários da trágica e abominável experiência nazi-facista do século XX. (...) O Estado democrático-liberal veio, desde a Revolução Francesa, inaugurar o poder político da burguesia como classe". (Ibid., p.71)

²⁴ BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 41.

²⁵ NUNES, Antônio Avelãs. As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 1.

economia, garantindo o livre desenvolvimento. A classe ascendente era hostil à presença do Estado na iniciativa privada. Na doutrina do liberalismo, o Estado era um fantasma que atemorizava o indivíduo. O poder estatal aparecia como o maior inimigo da liberdade. Neste contexto, o valor da liberdade cinge-se à exaltação do indivíduo e de sua personalidade, com a preconizada ausência e desprezo da coação estatal. Quanto menos palpável a presença do Estado nos atos da vida humana, mais se alargava a esfera de liberdade outorgada ao indivíduo. Caberia a este fazer ou deixar de fazer o que lhe aprouvesse.²⁶

Certamente, um dos principais influenciadores da doutrina liberal foi Adam Smith, ao apregoar que *“cada homem é o melhor juiz de seus interesses e deve ter a liberdade de promovê-los segundo sua livre vontade”*.²⁷

O modelo liberal trouxe, como principal bandeira, a necessidade de limite estatal. Norberto Bobbio vai dizer que *“o liberalismo é uma doutrina do Estado limitado tanto com respeito aos seus poderes quanto às suas funções”*.²⁸

A imposição de limites ao Estado pode ser observada tanto sob um enfoque negativo, criando direitos aos cidadãos, como sob o prisma positivo, impedindo a intervenção estatal na economia²⁹, contrapondo-se, assim, ao Estado absolutista.

As principais conquistas liberais foram: direitos humanos, ordem legal, governo representativo e, principalmente, liberdade.³⁰

Os núcleos do liberalismo³¹ podem ser classificados como: moral (prima pela liberdade, caracterizada pela livre manifestação de pensamento, expressão, crença, etc), político (vontade popular, contrato, representação, constitucionalismo e soberania popular) e econômico (propriedade privada e economia de mercado livre).³²

Como se pode ver, o Estado Liberal representa grande avanço quando comparado com seu antecessor, Absolutista, pois neste período surgem princípios e

²⁶ BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 61.

²⁷ SMITH, Adam. A riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Vol I. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 94.

²⁸ BOBBIO, Norberto. Liberalismo e Democracia. São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 17.

²⁹ Não apenas na economia, evidentemente, mas igualmente no campo social. (NUNES, Antônio Avelãs. As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 6).

³⁰ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 50.

³¹ Ibid., p. 50-3.

³² Avelãs Nunes ressalta que, neste período, entendia-se que a tarefa fundamental do estado era, sem dúvida, a de assegurar entre os homens a propriedade e a liberdade, em conformidade com as leis naturais e essenciais da sociedade. (NUNES, op. cit., p. 4).

dogmas que acompanharão a história do pensamento constitucional até os dias atuais. Veja-se que mesmo após o advento do Estado Social (conforme será abordado no item seguinte), onde o poder estatal adquire características de intervencionismo, sempre restarão resquícios das conquistas auferidas a partir da Revolução Francesa. Institutos como a propriedade privada, a liberdade e a dignidade do ser humano, jamais foram deixados de lado, e por mais que algumas conquistas tenham sido relativizadas (como ocorreu com a propriedade, que adquiriu contornos sociais), não foram, porém, mitigadas por completo. O grau zero de intervenção nunca foi alcançado, pois sempre houve políticas estatais de algum tipo. Apenas por sua existência, o Estado, com sua ordem jurídica, implica em intervenção.³³

Em síntese, é possível identificar o liberalismo como uma teoria que pregava a existência de um Estado mínimo, não interventivo e garantidor da liberdade³⁴. Suas atividades primordiais eram manter a ordem e a segurança, proteger as liberdades civis e pessoais, mantendo a liberdade econômica dos indivíduos³⁵. A participação estatal na economia era vista como nefasta ao desenvolvimento comercial e industrial. O principal mecanismo utilizado para diminuir o poder estatal, reduzindo seu papel interventor, foi, sem dúvida, a doutrina da tripartição dos poderes.

Muito embora os grandes avanços logrados no campo do individualismo, com a valorização do ser humano, que passou a ser detentor de direitos fundamentais, gozando de prerrogativas frente ao poder estatal, a tão preconizada garantia de liberdade, como forma de implementar a igualdade, não passou de mero formalismo, sem jamais ter atingido uma igualdade substancial entre os indivíduos. O Estado Liberal gerou a acumulação de riqueza nas mãos de poucos, marginalizando a

³³ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e teoria geral do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 21.

³⁴ Nicola Matteucci: “o liberalismo lutara fundamentalmente pelas liberdades de (isto é, de religião, de palavra, de imprensa, de reunião, de associação, de participação no poder político, de iniciativa econômica para o indivíduo), e conseqüentemente reivindicara a não interferência por parte de Estado e a garantia para estes direitos individuais, civis e políticos.”(MATTEUCCI, Nicola. *Liberalismo*, in In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). *Dicionário de Política*. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 678)

³⁵ Avelãs Nunes se refere ao estado liberal “estado guarda-noturno”, pois apenas lhe cabia intervir para garantir a defesa da ordem social, para assegurar a cada um (contra eventual prepotência do estado), o pleno exercício da liberdade individual e para criar e manter certas instituições e serviços públicos necessários à vida em sociedade, ou seja, o estado deveria se manter dentro dos limites do estado-mínimo. (NUNES, António Avelãs. *As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 15).

classe operária, privando-a dos avanços jurídicos e econômicos da época. Inexistiram, neste período, políticas de justiça social, que passaram a ser o escopo do Estado Social, sucessor do Liberalismo.

2.1.2 O Estado Social

O Estado Social, ou Estado do bem-estar (*Welfare State*), surgiu ao longo do Século XX, a partir do momento em que a sociedade se deu conta de que a liberdade preconizada pelo Estado Liberal era meramente formal³⁶, e o desenvolvimento econômico, que tanto foi defendido pela classe burguesa, em verdade restou por marginalizar os trabalhadores, que ficaram privados da maior parte das conquistas e direitos que a classe dominante auferiu.³⁷

Avelãs Nunes destaca que a velha tese liberal de que a economia e a sociedade, se deixadas a si próprias, confiadas à mão invisível ou às leis naturais do mercado, não foi confirmada pela realidade.³⁸ A doutrina liberalista, então, entra em declínio, passando-se à conseqüente valorização do papel associativo como forma de mútua assistência entre os indivíduos menos afortunados, que foram excluídos do processo de desenvolvimento econômico.³⁹

Sem o papel interventivo do Estado, a classe proletária não lograva criar condições mínimas de ascensão social⁴⁰, restando por ser explorada pelos

³⁶ No mesmo sentido, Paulo Bonavides: "A igualdade a que se arrima o liberalismo é apenas formal, e encobre, na realidade, sob seu manto de abstração, um mundo de desigualdades de fato – econômicas, sociais, políticas e pessoais – termina a liberdade por oprimir os fracos, restando a estes afinal de contas, tão somente a liberdade de morrer de fome". (BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 61).

³⁷ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 58.

³⁸ NUNES, Antônio Avelãs. As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 29.

³⁹ Sobre esta transformação de paradigmas, Dalmo Dallari faz interessante análise: "o Estado Liberal criou as condições para sua própria superação. Em primeiro lugar, a valorização do indivíduo chegou ao ultra-individualismo, que ignorou a natureza associativa do homem e deu margem a um comportamento egoísta, altamente vantajoso para os mais hábeis, mais audaciosos ou mesmo escrupulosos. Ao lado disso, a concepção individualista da liberdade, impedindo o Estado de proteger os menos afortunados, foi a causa de uma crescente injustiça social, pois, concedendo-se a todos o direito de ser livre, não se assegurava a ninguém o poder de ser livre. Na verdade, sob pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade, o que se assegurou foi uma situação de privilégio para os que eram economicamente fortes". (DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do Estado. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 280-1)

⁴⁰ Pérez Lunõ destaca que: "El individualismo, así como el apoliticismo y neutralidade del Estado Liberal de Derecho, no podía satisfacer la exigencia de libertad e igualdad reales de los sectores social y economicamente más deprimidos".(LUNO, Antônio E. Perez. Derechos Humanos, estado de derecho e constitucion. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 223).

empresários capitalistas, sem usufruir a mesma liberdade que os burgueses gozavam. Surgiu, assim, a necessidade de confiar ao Estado novas funções, no plano da economia e no plano social.⁴¹

A população não restringia suas reivindicações apenas ao direito de liberdade, mas também queria angariar novos direitos, erradicar a miséria, diminuir as desigualdades sociais, bem como garantir direitos aos trabalhadores.

Para concretizar tais escopos, no entanto, seria necessário aceitar novamente um intervencionismo estatal. Não mais podiam prescindir do seu auxílio para fomentar tais direitos, o que não se coadunava com o Estado Mínimo defendido pelos liberalistas.⁴²

Ao invés de *liberdade*, a nova aspiração da sociedade passou a ser a *justiça social*⁴³, vista como a necessidade de apoiar os indivíduos, de uma ou outra forma, em especial quando o mercado não mostrava a flexibilidade ou a sensibilidade que era suposto demonstrar na satisfação de suas necessidades básicas.⁴⁴ Nasceu, neste contexto, um espírito de ajuda, cooperação e serviços mútuos.

Ao lado do desenvolvimento econômico, criaram-se grandes centros urbanos, formando uma massa proletária, fruto do desenvolvimento industrial e da destruição do modo de vida anterior.

Outra influência de relevo foi o papel desempenhado pela Igreja Católica, através das encíclicas papais, ao que se convencionou denominar de “doutrina social da igreja”, podendo ser observada profunda pregação de valorização do trabalho, onde o Estado foi recomendado a adotar medidas protetivas, tais como redução da jornada de trabalho, a contraprestação de uma remuneração digna e condições salubres para o exercício das atividades. A *Rerum Novarum*, de 1891, pregou a liberdade de contratação, mas com respeito a regras mínimas. Ou seja, sugeriu que o Estado, através de normatizações, interviesse e limitasse a vontade das partes.⁴⁵

⁴¹ NUNES, António Avelãs. As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 29.

⁴² “Os governos tornaram-se suscetíveis às solicitações populares, o que vai impor uma mudança de rota no projeto do Estado Mínimo no sentido da intervenção do poder público estatal em espaços até então próprios à iniciativa privada”.(MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 56).

⁴³ NUNES, op. cit., p. 30.

⁴⁴ MORAIS; STRECK, op. cit., p. 57.

⁴⁵ MORAIS; STRECK, op. cit., p. 62.

Assim, a burguesia sentiu-se pressionada pelas tensões sociais, principalmente pela crescente concentração do proletariado, não restando outra alternativa que não a flexibilização do regime liberal.⁴⁶

Nesse momento, com a superação da contradição entre a igualdade política e a desigualdade social, ocorre importante transformação de caráter supraestrutural. Nasce aí a noção de Estado Social. Ao contrário do que ocorreu com o Estado Liberal, onde foi necessário valer-se das armas para derrubar o antigo sistema, através da violência, que culminou por eclodir na Revolução Francesa, a passagem para o Estado Social deu-se de maneira menos drástica e mais pacífica.⁴⁷

Foi assim que o Estado, coagido pela pressão das massas, passou a conferir e tutelar direitos, intervindo, quando necessário, em diversos ramos sociais. Entre os principais avanços do Estado Social podem ser destacados os direitos do trabalho, da previdência, da educação e da moradia. O Estado passou a intervir na economia como regulador e distribuidor, a manipular a moeda, regular os preços, combater o desemprego, proteger os enfermos, assegurar aos proletários o direito à moradia, controlar as profissões, comprar a produção, financiar as exportações e conceder crédito. Enfim, o Estado passou a prover necessidades individuais e enfrentar crises econômicas, colocando todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, estendendo suas influências a quase todos os domínios que antes pertenciam, em grande parte, à iniciativa individual.⁴⁸

A garantia de tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo cidadão, não é mais considerada como mera caridade do Estado, mas como *direito* político. O povo passa a ter garantido o seu bem-estar pela ação positiva do Estado, que alcança o papel de alicerçador da qualidade de vida do povo⁴⁹.

⁴⁶ Pérez Luño destaca que a Estado Social, em verdade, possui uma origem híbrida, fruto do compromisso entre tendências ideológicas díspares: de um lado, representou a conquista política do socialismo democrático, o que facilmente se identifica nas suas primeiras manifestações, como a Constituição de Weimer; de outro, é fruto também de um pensamento liberal mais progressista que o concebe como um instrumento de adaptação do aparato político às novas exigências do capitalismo. (LUÑO, Antônio E. Perez. Derechos Humanos, estado de derecho e constituicion. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 223-4).

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 32 e 185.

⁴⁸ Ibid., p. 186.

⁴⁹ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 69.

A alteração de status do assistencialismo estatal, passando do caráter caritativo para o patamar de direito político, ganha destaque constitucional a partir da Constituição Mexicana de 1917 e da Constituição Alemã de 1919 (Weimer).⁵⁰ A partir de então, a ordem econômica e social passou a ser, se não o mais importante capítulo das constituições, pelo menos aquele onde se escreve a verdadeira essência e finalidade de um novo modelo de Estado.

O Estado Social é muito mais complexo do que o Estado Liberal: não tem apenas por função a proteção de direitos (vida e propriedade), mas visa igualmente a ações positivas de distribuição de renda, de regulamentação das relações sociais, de responsabilização por certos serviços coletivos, etc.⁵¹

Para Norberto Bobbio, estabelece-se um novo contrato social, o qual denomina de socialismo liberal, onde o Estado, acrescentando aos instrumentos liberais, inclui princípios de justiça distributiva, onde o governo das leis – em contraposição ao governo dos homens – busca a implementação da democracia.⁵²

No entanto, importa destacar que, embora os progressos sociais conquistados nesta quadra da história tenham beneficiado especialmente os trabalhadores, que antes ficavam marginalizados dos progressos gerados pelo desenvolvimento econômico, a principal beneficiária da nova ordem foi a própria burguesia⁵³. A atuação do Estado em muitos setores significou também o incremento de infraestrutura, construção de usinas hidrelétricas, estradas, etc., que pelo sistema anterior ficavam a cargo da iniciativa privada. Como o Estado passou a fomentar o desenvolvimento social, bem como intervir na ordem econômica, tais obras deixaram de configurar custos para os burgueses, que apenas usufruíam da atuação estatal. Da mesma forma, a melhora na qualidade de vida da classe trabalhadora gerou a criação de um mercado consumidor, que demandava a produção industrial capitalista.⁵⁴

⁵⁰ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 68.

⁵¹ ROSANVALLON, Pierre. A crise do estado-providencia. Goiânia: Universidade Federal de Goiás, 1997, p. 19-20.

⁵² BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia. Uma defesa das regras do jogo. São Paulo: RT, 1986, p. 128 e 171.

⁵³ Avelãs Nunes refere que: “O qualificativo *social*, que tempos antes carregava algo de subversivo, assume agora, aos olhos da burguesia, um ar protector e tranquilizador” (NUNES, António Avelãs. As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 30).

⁵⁴ MORAIS; STRECK, op. cit., p. 17.

É importante destacar que o Estado Social não nega os valores preconizados no modelo anterior (liberdade, propriedade individual, igualdade e segurança jurídica). Pelo contrário, pretende torná-los mais efetivos na medida em que lhes dá uma base e um conteúdo material, partindo do pressuposto de que indivíduo e sociedade não são categorias isoladas e contraditórias, mas dois termos em implicação recíproca, de tal modo que um não pode viver sem o outro.⁵⁵

Muito embora inicialmente se possa pensar que o *Welfare State* tenha surgido para solucionar o problema das desigualdades, com a outorga de direitos e garantia aos trabalhadores, fomentando a aplicação da *justiça social*, em verdade este modelo estatal nada mais fez do que conservar o *status quo*⁵⁶, mantendo a elite no poder, fazendo por acumular, ainda mais, o capital nas mãos dos burgueses. Este Estado, então, se mostrou conservador.⁵⁷

Por paradoxal que possa parecer, o Estado Social culminou por propiciar a proteção ao capital e a cumulação do lucro, e só indiretamente protegeu os trabalhadores.

Pierre Rosanvallon indica que o “Estado-providência” adoeceu, pois as despesas necessárias para sustentar um Estado assistencialista cresceram muito mais depressa do que as receitas. Três elementos de análise são propostos para formular um diagnóstico da crise do Estado Social: um impasse financeiro; sua eficácia econômica e social diminuiu; seu desenvolvimento é contrariado por mutações culturais em curso⁵⁸. Não apenas o peso das despesas sociais esteve em causa, também as relações sociais com o Estado foram questionadas.

Entretanto, ainda que o Estado Social não tenha logrado acabar com as desigualdades que se vislumbravam no Estado Liberal, sua principal virtude foi abrir os olhos da população para o sentido de cooperação e mútua assistência, sem prescindir do intervencionismo estatal. O Estado-providência desempenhou um papel positivo em um momento de crise, conforme anota Pierre Rosanvallon.⁵⁹

⁵⁵ GARCÍA-PELAYO, Manuel. As transformações do estado contemporâneo. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 14.

⁵⁶ Esta situação é salientada por García-Pelayo: “Em termos gerais, o Estado Social significa, historicamente, a tentativa de adaptação do Estado tradicional (pelo que entendemos, neste caso, o Estado Liberal burguês) às condições sociais da civilização industrial e pós-industrial, com seus novos e complexos problemas, mas também com suas grandes possibilidades técnicas, econômicas e organizativas para enfrenta-los.” (Ibid., p. 6).

⁵⁷ BONAVIDES, Paulo. Teoria do estado. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 228.

⁵⁸ ROSANVALLON, Pierre. A crise do estado-providencia. Goiania: Universidade Federal de Goiás, 1997, p. 13.

⁵⁹ Ibid., p. 7.

O modelo social de Estado também supõe o reconhecimento da abolição da sua separação com a sociedade, de onde se infere a possibilidade e exigência de que o Estado assuma a responsabilidade da transformação da ordem econômica e social, no sentido de uma realização material da ideia democrática de igualdade⁶⁰.

No que se refere aos direitos fundamentais, o Estado Social representa a superação do caráter negativo dos direitos fundamentais, que deixam, deste modo, de ser considerados apenas como uma autolimitação do poder soberano do Estado. É dizer: o papel dos direitos fundamentais deixa de ser exclusivamente o servir como limite da atuação estatal, para se transformar em instrumento jurídico de controle da sua atividade positiva, que deve estar orientada a possibilitar a participação dos indivíduos e dos grupos no exercício do poder, o que traz como consequência a necessidade de incluir no sistema dos direitos fundamentais não só as liberdades clássicas, mas também os direitos econômicos, sociais e culturais como categorias acionáveis, e não como meros postulados programáticos.⁶¹

Como se pode observar, no Estado Social ainda não foi possível disseminar as injustiças sociais, permanecendo a igualdade como uma conquista meramente formal, até mesmo porque este modelo estatal se mostrou extremamente conservador. Tornou-se necessário, portanto, um modelo de Estado transformador⁶², que acarretasse profundas modificações do *status quo* social, admitindo a concretização de uma igualdade substancial entre os indivíduos, o que só seria possível com a participação efetiva dos cidadãos nas tomadas de decisões governamentais. O Estado precisaria fomentar a participação democrática dos indivíduos. Foi assim que surgiu o Estado Democrático de Direito.

⁶⁰ LUÑO, Antônio E. Perez. Derechos Humanos, estado de derecho e constituicion. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 227.

⁶¹ Ibid., p. 228.

⁶² Ou, como refere Manuel García-Pelayo, “seria preciso uma ação mais intensa que a desenvolvida até agora. Afinal, tal ação teria que transcender a área de disputa pela participação até mudanças estruturais mais profundas; o primado dos problemas econômicos teria que se subordinar à prevalência das verdadeiras decisões políticas socialmente orientadas, que já não poderiam mover-se nos limites do status quo, tendo que avançar até novas modalidades de distribuição básica do poder econômico e social. Em uma palavra, partindo-se do pressuposto de que o sistema econômico estabelecido não ofereça insumos positivos para a realização da ideia social de Estado, este não se veria obrigado a operar mudanças para a manutenção do sistema, mas para sua transformação”. (GARCÍA-PELAYO, Manuel. As transformações do estado contemporâneo. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 67-8).

2.1.3 O Estado Democrático de Direito

Os modelos de Estado anteriormente estudados, o Liberal e o Social, representaram grande avanço político para a humanidade, estabelecendo uma limitação ao poder estatal, em especial a partir do Constitucionalismo, que restou por garantir maior liberdade aos indivíduos, fixando limites contra arbitrariedades, e assim permitindo que a iniciativa privada lograsse um formidável desenvolvimento econômico, que a atividade Estatal não atingiria por sua própria conta.

A partir de então, o Estado passou a ser limitado pelo Direito⁶³, ou seja, as relações envolvendo o poder público e os indivíduos passaram a ser pautadas por um regime legal. O poder estatal desenvolveu-se a partir da regulamentação e da autorização da ordem jurídica. A ideia de *Estado de Direito* carrega em si a prescrição da supremacia da lei sobre a administração.⁶⁴

O Estado, jungido pelo Direito, representa a garantia da não interferência estatal arbitrária na órbita privada, posto que as constituições indicam expressamente os limites de sua atuação.

No entanto, o Estado de Direito não foi capaz de possibilitar a liberdade substancial dos indivíduos. Quanto menor fosse a atuação estatal, nos moldes preconizados pela classe dominante, qual seja, a burguesia capitalista, maior se tornava a exploração da classe proletária, que ficou privada do acesso às conquistas liberais, não participando dos lucros que os detentores dos meios de produção auferiam.

Os modelos de Estado anteriores apresentavam uma característica conservadora, mantenedora da ordem estabelecida, criando um distanciamento econômico e cultural cada vez maior entre o ápice e a base da pirâmide social.

⁶³ Sobre o conceito de Estado de Direito, Manuel García-Pelay ensina que “el postulado del Estado de Derecho se despliega en ciertos preceptos o conjuntos de preceptos que establecen la sujeción de los ciudadanos u de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y que garantizan los principios configuradores del Estado del Derecho (principio de legalidad, jerarquía normativa, etc.). Se establece y garantiza un sistema de derechos fundamentales y libertades públicas que constituyen, simultáneamente a unos derechos públicos subjetivos, la línea que delimita la *Grundkompetenz* del Estado frente a la libre esfera de acción de la sociedad, de los grupos individuales, es decir, la línea que delimita el ámbito del poder del Estado y, con ello, determina los confines dentro de os cuales puede actuar la organización y atribución de competencias específicas en el seno del Estado, bien entendido que tanto la enumeración de los derechos fundamentales como la delimitación de la competencia básica del Estado son componentes necesarios del Estado de Derecho” (GARCIA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del estado contemporáneo*. 2. ed. Madrid: Alianza, 1996, p. 94).

⁶⁴ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e teoria geral do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 84.

Por tais razões, surgiu a necessidade de se estabelecer um novo paradigma de atuação estatal. Era preciso implementar a justiça social, fomentando o progresso. Um novo conceito de Estado se desenvolve, conjugando o ideal democrático com o Estado de Direito, “*não como uma aposição de conceitos, mas sob um conteúdo próprio onde estão presentes as conquistas democráticas, as garantias jurídico-legais e a preocupação social*”.⁶⁵

O objetivo deste novo paradigma será o de transformar o *status quo*.⁶⁶

Assim como seus antecessores⁶⁷, o novo modelo de Estado permanece ligado ao princípio da legalidade, porém este agrega nova característica, qual seja, a busca pela efetiva concretização da igualdade, com a realização de intervenções que impliquem diretamente numa alteração das condições sociais.

Ultrapassando o ideal de liberdade, preconizado no Estado Liberal, bem como indo além da concepção de bem-estar, que caracterizou o Estado Social, o Estado Democrático de Direito impõe à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação da realidade, constituindo-se em um *plus* normativo em relação às formulações anteriores.⁶⁸

O Estado Democrático de Direito tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência⁶⁹. O seu conteúdo substancial não mais se limitará em garantir uma qualidade de vida digna aos indivíduos, mas irá além.⁷⁰

⁶⁵ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 89.

⁶⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 112.

⁶⁷ Jorge Miranda faz a ressalva de que os diversos modelos de Estado, muito embora possuam características próprias que os diferenciam dos demais, não podem ser radicalmente divididos, pois alguns aspectos lhes são comuns. Adverte o constitucionalista português: “Mesmo as constituições liberais – mais distantes *prima facie* desse aspecto – não deixavam de ser sociais: eram-no ao cuidarem das liberdades e da propriedade. E as Constituições do século XX (todas ou quase todas) estendem o seu domínio a novas regiões, garantindo não só direitos do homem, do cidadão, do trabalhador, como princípios objetivos da vida social, permitindo ou impondo intervenções econômicas, modelando ou remodelando instituições públicas e privadas.” (MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo II, 4. ed. revista e actualizada. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 21).

⁶⁸ MORAIS; STRECK, op. cit., p. 91.

⁶⁹ MORAIS; STRECK, op. cit., p. 90.

⁷⁰ Na lição de Lenio Luiz Streck: “A noção de Estado Democrático de Direito está, pois, indissociavelmente ligada à realização dos direitos fundamentais. É desse liame indissolúvel que exsurge aquilo que se pode denominar de *plus* normativo do Estado Democrático de Direito. Mais do que uma classificação de Estado ou de uma variante de sua evolução histórica, o Estado Democrático de Direito faz uma síntese das fases anteriores, agregando a construção das

O regime jurídico não mais implicará a adaptação de uma ordem pré-estabelecida, mas sim objetivará a reestruturação das relações sociais. A lei, neste contexto, aparecerá como um instrumento de transformação da sociedade.

Neste novo prisma estatal, liberalismo e democracia vão se interpenetrar, possibilitando, assim, a redução das antíteses econômicas e sociais, pois no sistema legal constitucional irá prevalecer o interesse da maioria. A existência de uma igualdade meramente formal entre os indivíduos dará lugar à igualdade substancial.⁷¹

Em resumo, o constitucionalista português Jorge Miranda, traçando as características das Constituições dos Estados Democráticos de Direito, enumera as seguintes: a) são legitimadoras da atuação estatal; b) organizadoras das estruturas sociais; c) possuem conteúdos jurídicos e políticos; d) são transformadoras do *status quo*.⁷²

Portanto, o Estado Democrático de Direito tende a realizar a síntese do processo contraditório do mundo contemporâneo, superando o Estado capitalista

condições, representadas pela necessidade do resgate das promessas da modernidade, tais como igualdade, justiça social e a garantia dos direitos humanos fundamentais.”(STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 127-8.).

⁷¹ O Prof. Paulo Bonavides, analisando os aspectos deste novo modelo estatal, traz ensinamentos pertinentes ao nosso estudo: Este Estado social, ao contrário daquele, tem um teor menor de neutralidade diante da chamada luta de classes ou do confronto do capital com o trabalho, porquanto, em verdade, se apresenta muito mais ativo e participante, muito mais enérgico e inclinado à tutela e proteção dos trabalhadores do que dos senhores e donos do poder econômico. Bem compreendido e bem executado, tanto favorece estes quanto aqueles. Sem violentar as estruturas da sociedade pluralista, faz clara e inequívoca opção por um socialismo democrático, valendo-se de regras constitucionais que, interpretadas, compreendem o Estado social como instrumento substitutivo e transformador, e não meramente conservador do “status quo” da sociedade capitalista. (...) Este estado constrói a estrada que conduz a uma distinta ordem de relações de produção, que podem até deixar de ser as do habitual modelo capitalista, possibilitando desse modo o advento de um sistema socialista ou de uma comunhão igualitária de classes a partir de postulados democráticos de justiça social. Sobre este autor, contudo, é necessário observar que não chega a trabalhar explicitamente com a expressão “Estado Democrático de Direito”, mas sim utilizada a expressão “Estado Social”, a que atribui quatro categorias. A primeira refere-se a um Estado conservador, tutelador dos direitos dos trabalhadores e dos empresários, através da Constituição e das leis, não superando em muito o modelo Liberal, pois resta por privilegiar sobremaneira os capitalistas burgueses. A segunda categoria do Estado social traz consigo a noção de concretização da igualdade e da justiça social, com menor neutralidade diante das questões sociais. O Estado Democrático de Direito, em seu estudo, compreende a terceira categoria de Estado Social, visto como um transformador do “status quo” da sociedade capitalista, abrindo espaço para a implantação do socialismo. Por derradeiro, a quarta categoria de Estado social é aquela ligada aos Estados ditatoriais, arbitrários e antidemocráticos. (BONAVIDES, Paulo. Teoria do estado. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 228 e ss.).

⁷² MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo II, 4. ed. revista e actualizada. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 29.

para configurar um Estado promotor de justiça social, que os modelos anteriores não foram capazes de concretizar.⁷³

A referência ao papel *democrático* se dá em razão da importância que o indivíduo desempenhará na atuação estatal. A transformação do *status quo* - objetivo primordial do Estado, neste paradigma - ocorrerá com a participação dos cidadãos nas tomadas de decisões governamentais, seja com a participação direta, seja por representantes. A partir do novo modelo de Estado, os cidadãos serão instados a tomar partido na vida pública, legitimando a atuação estatal⁷⁴.

J.J. Gomes Canotilho, ao estudar o art. 2º da Constituição portuguesa, estabelece os princípios e tarefas do *Estado de direito democrático* português, que se aplicam perfeitamente ao modelo brasileiro, até porque a Constituição Federal de 1988 sofreu profunda influência da Constituição lusitana. Resumidamente, o mestre português indica os seguintes princípios⁷⁵:

- a) *princípio da constitucionalidade*: segundo o qual o Estado Democrático de Direito se funda na legitimidade de uma constituição rígida, que emana da vontade popular, vinculando todos os poderes e atos estatais, com as garantias de atuação livre de regas da jurisdição constitucional;
- b) *princípio democrático*: que no Brasil está positivado no parágrafo único do art. 1º, segundo o qual “*todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente*”;
- c) *sistema de direitos fundamentais*: que não se limitam aos direitos individuais, mas igualmente abrangem os direitos coletivos, sociais e culturais, No Brasil, também tratados internacionais em que seja parte(art. 5º, § 2º);
- d) *princípio da justiça social*: no Brasil, tal princípio encontra respaldo nos artigos 6º e 7º, que fixam os direitos sociais, bem como nos art. 170 e 193, que tratam da ordem econômica e da ordem social;
- e) *princípio da igualdade*: entre nós estabelecido no art. 5º, caput;

⁷³ Para Miguel Reale, “o adjetivo ‘Democrático’ pode também indicar o propósito de passar-se de um Estado de Direito, meramente formal, a um Estado de Direito e de Justiça Social, isto é, instaurado concretamente com base nos valores fundantes da comunidade”(REALE, Miguel. O estado democrático de direito e o conflito das ideologias. São Paulo: Saraiva, 1998, p.2).

⁷⁴ Como bem assevera J.J. Gomes Canotilho: “O Estado constitucional é também um estado democrático. A legitimidade do domínio político e a legitimação do exercício do poder radicam na soberania popular e na vontade popular. Instrumentos desta soberania popular são, por exemplo, o exercício do direito de voto através do sufrágio universal, igual, direto e secreto, a participação democrática dos cidadão na resolução dos problemas nacionais” (CANOTILHO. José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 5º Edição. Livraria Almedina: Coimbra, 2000, p. 231).

⁷⁵ Canotilho desenvolve a temática, com percuciente análise, em seu clássico Direito Constitucional e Teoria da Constituição, nas páginas 254-78.

- f) princípio da divisão dos poderes: art. 2º, da Constituição Federal;
- g) princípio da segurança jurídica: representado através da proteção ao direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Com o advento do Estado Democrático de Direito, ficou insustentável a manutenção de um conceito de Direito desprovido de conteúdo valorativo, tal como o defendido pelo positivismo jurídico. As Constituições promulgadas a partir do segundo pós-guerra adquiriram uma característica primordial: a inserção de objetivos e diretrizes a serem seguidas pelos órgãos estatais e pela população em geral. As constituições passaram a ser vinculantes, refletindo seus efeitos em todos os campos jurídicos.

Os textos constitucionais deixaram de ser meros limitadores da atuação estatal, indicando os procedimentos para o seu agir (constituições procedimentais), passando a agregar conteúdo substancial, dirigindo a atuação do Estado.⁷⁶

É neste contexto que se situa o embate travado entre as teses *substancialistas* e *procedimentalistas* acerca do conceito de Constituição. Os defensores do substancialismo⁷⁷ indicam que a nova concepção de Estado, adjetivado⁷⁸ de “Democrático de Direito”, acopla um conteúdo material, através de valores substantivos que apontam para uma mudança do *status quo* da sociedade⁷⁹. Por isso, no Estado Democrático de Direito a Constituição passa a ser uma forma privilegiada de instrumentalizar a ação do Estado na busca do desiderato apontado pelo texto constitucional entendido no seu todo dirigente-valorativo-principiológico.

⁷⁶ Sobre o tema consultar: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Editora Coimbra, 1994.

⁷⁷ Entre os quais Mauro Cappelletti, Ronald Dworkin, Laurence H. Tribe; no Brasil, Paulo Bonavides e Lenio Streck.

⁷⁸ Sempre que se usa uma nova adjetivação ao substantivo “Estado” costuma-se trazer à baila os ensinamentos de Gomes Canotilho, que ressalta esta peculiaridade. O “Estado não está só, tem sempre o acompanhamento de adjetivos”, afirma o constitucionalista português, o que lhe leva a fazer uma análise: “Quando vemos o Estado cercado de adjetivos, talvez se possa dizer o que Carl Schmitt afirmou acerca da Constituição. Mais ou menos isto: um Estado carecedor de adjetivos indicia um claro mal-estar do próprio Estado. Parece não ter substância. Apela a algumas qualidades. É tudo e nada. É uma fórmula *passerpartout*. Não tem ADN. Precisa de impressões. Já não é grito de batalha. É um argumento. De categoria política passa a topos argumentativo” (CANOTILHO, Joaquim José Gomes. O Estado adjetivado e a Teoria da Constituição. *In*: Revista da Procuradoria-geral do Estado do Rio Grande do Sul. v. 25 n. 56, de 2002. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/download.asp?nomeArq=revista_pge_56.pdf>. Acesso em 10/03/2014).

⁷⁹ DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 88).

Já para os *procedimentalistas*⁸⁰ a Constituição deveria limitar-se a determinar a organização do Estado e a competência de cada órgão, simplesmente legitimando a atuação estatal e estabelecendo o processo de participação democrática, sem contudo, positivar os valores regentes de determinada sociedade.

Embora o embate travado entre as duas teses indique posições antagônicas, para o constitucionalista português Jorge Miranda, a distinção não pode ser radical, tendo em vista que as atuais constituições soem mesclar características procedimentais e substanciais. Segundo o autor, a distinção tem de ser apreendida mitigadamente, visto que, se o fator ideológico transparece mais fortemente nas Constituições substanciais do que nas Constituições procedimentais, não deixa de estar presente nestas, também, a escolha entre uma ou outra forma de organização e a previsão ou não de certo direito ou de certa intervenção do Estado na economia, o que indica uma ideologia. Tampouco existem Constituições neutras – o que existe são Constituições que, por consagrarem esta ou aquela forma de organização, são ou não pluralistas, enquanto admitem ou não a coexistência dinâmica de todos os grupos e ideologias, com a virtude de as modificarem pacificamente. Na realidade, qualquer Constituição encerra elementos orgânicos e programáticos. Tudo está no grau em que aparecem, ou no modo como se conjugam, na efetividade que obtêm, no sentido que a jurisprudência e a doutrina lhes conferem⁸¹.

Importante é a lição de Pérez Luño, no sentido de que o conceito de Estado Democrático de Direito foi apenas iniciado em nosso tempo, configurando ainda um processo em evolução, onde se pretende a transformação do modo de produção capitalista com flexibilizações de cunho socialistas (ou, de outro ponto de vista, a efetiva democratização dos países denominados socialistas), tendo como objetivo uma sociedade onde se consiga implementar, de modo efetivo, os princípios da

⁸⁰ Podendo serem citados Jürgen Habermas e John Hart Ely.

⁸¹ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo II, 4. ed. revista e actualizada. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 26-7. Neste mesmo sentido, Pérez Luño: “Estos postulados básicos para la interpretación correcta de la normativa constitucional se traducen en la necesidad de no contemplar las nociones de Estado de Derecho, Estado social e Estado democrático como tres categorías antinómicas, ni siquiera como tres fórmulas independientes susceptibles de interpretaciones o aplicaciones fragmentarias, sino como tres funciones, facetas o exigências de única definición constitucional de nuestra forma de Estado.” (LUÑO, Antônio E. Perez. Derechos Humanos, estado de derecho e constitucion. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 234).

igualdade e da liberdade⁸². Trata-se, portanto, de um ambicioso programa transformador e emancipatório.⁸³

Recentemente, com a crise financeira mundial deflagrada em 2007-2008, descrita como a mais grave que o capitalismo global sofreu desde 1929, voltou ao debate a temática relativa ao protagonismo do Estado na seara econômica. Ocorre que a principal razão para que esta crise não tenha culminado em uma depressão tão grave como a que caracterizou aquela da década de 20 é que os governos e os bancos centrais dos países ricos, desta vez, não deixaram o sistema financeiro ruir e aceitaram criar a liquidez necessária para evitar as cascatas de falências bancárias. Entretanto, o propagado “Retorno do Estado”, em países marcadamente neoliberais, acabou se limitando ao período de pico da crise, não acarretando mudanças mais radicais, como aquelas implantadas no *New Deal*, especialmente em termos de política fiscal e orçamentária.⁸⁴

No presente trabalho, importa destacar que o direito de liberdade religiosa passa a ser incorporado ao modelo de Estado Democrático de Direito, que agirá no sentido de tornar concreta esta garantia. Conforme será abordado abaixo, a percepção do direito à liberdade religiosa sofreu transformações ao longo das mutações estatais. Com efeito, seu sentido, alcance e limites são diversos no Estado Democrático de Direito, se comparado aos que regiam no Estado Liberal.

Todavia, aqui surgem questionamentos: como admitir que um Estado onde os valores passam a ser incorporados ao texto constitucional, entre os quais o direito de liberdade religiosa, pode ao mesmo tempo ser considerado laico? E, principalmente, como este Estado, promovedor de direitos, pode agir no sentido de tornar concreta a garantia de expressão religiosa? Estes temas são enfrentados nos itens que seguem.

2.2 A CONCEPÇÃO LAICA DE ESTADO

O desaparecimento do Império Romano do Ocidente, no século V da era cristã, deu origem a uma situação social na qual permanecia, no âmbito geográfico

⁸² LUÑO, Antônio E. Perez. *Derechos Humanos, estado de derecho e constituicion*. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 230.

⁸³ *Ibid.*, p. 234.

⁸⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 460-1.

ocupado por essa parte do Império, apenas a Igreja como estrutura universal e, em grande medida, a única detentora da cultura precedente. Consequentemente, a sociedade medieval deu origem a uma civilização na qual esteve vigente uma forte compenetração entre o civil e o religioso. Mas não só: múltiplas competências, que não as estritamente religiosas, estiveram atribuídas às estruturas e instituições eclesiásticas, inclusive no campo político.⁸⁵

No âmbito da Igreja Católica, a oficialização institucionalizada do secularismo teve início apenas à época do Concílio Vaticano II (1961-1965). Porém, o distanciamento da Igreja quanto às questões atinentes à relação do homem com o mundo possuem origem mais distante, podendo ser citados fatos históricos relevantes, como o surgimento da ideia de Estado, o iluminismo e a ascensão do regime liberal.

O termo *laicidade* passou a ser utilizado com o significado de administração estatal segundo o regramento civil a partir do Tratado de Westfália, em 1648, representando “a transferência aos príncipes e às autoridades civis dos territórios as funções até esse momento atribuídas às autoridades eclesiásticas”.⁸⁶

Assim, a secularização traz enormes implicações na seara jurídica, recebendo atenção especial dos estadistas/constitucionalistas. Com efeito, a desvinculação entre Igreja e Estado provoca uma verdadeira ruptura paradigmática. Em robusta monografia sobre o tema, o português Jónatas Eduardo Mendes Machado indica que, ao longo da história, diversos fatores levaram à convicção quanto a impossibilidade de um consenso teológico susceptível de fundar toda a vida comunitária, o que levou as sociedades a buscarem novas bases, racionalmente acessíveis a todos. A mudança paradigmática, a partir da secularização, é assim exposta:

As estruturas cognitivas prevalecem agora sobre as normativas. A razão toma o lugar da revelação, a ciência o lugar da fé, a funcionalidade o lugar da moral. O princípio da autoridade é substituído por uma ética dialógica, conversacional. O racionalismo empirista faz sentir os seus efeitos na desdogmatização e desmitologização de instituições, crenças e práticas. Ocorre, assim,

⁸⁵ SANTOS, Manuel Augusto. Igreja x Mundo? Pró Verbum. Disponível em <http://www.proverbum.com.br/pa.asp?exibir=77&catogo=2>, acesso em 02/09/2012.

⁸⁶ Ibid.

uma verdadeira ruptura epistemológica, uma transição para um novo paradigma.⁸⁷

O Direito, diante deste quadro, procurou afirmar sua autonomia na certeza e neutralidade das formas, afirmando a unidade e a hierarquia do sistema jurídico. A religião, que antes cimentava toda a estrutura social, passou a ser um entre muitos subsistemas sociais. Ocorreu o fenômeno de privatização da religião, ou seja, não estava mais ligada à esfera pública, ao Estado. Esta situação, de forma alguma, pode ser entendida como existência de qualquer intenção persecutória dirigida à religião, de uma tentativa de limitação das manifestações religiosas, a serem relegadas exclusivamente ao âmbito doméstico, ou ao esvaziamento dos símbolos religiosos. Ao contrário, a privatização da religião tem um sentido claramente libertador e inclusivo, implicando na impossibilidade de interferência coercitiva na administração interna das entidades religiosas, bem como evitando a politização da religião. Portanto, traz também um caráter de proteção às organizações confessionais.⁸⁸

Estado laico, então, significa o contrário de Estado confessional, é dizer, aquele fundado numa concepção secular e não sagrada do poder político, que não assume, como sua, determinada religião e nem privilegia seus fiéis em relação aos crentes de outras religiões e aos não crentes.⁸⁹

Para evitar a utilização inadequada dos termos, mostra-se necessário apresentar as conotações dos termos “laicidade”, “laicismo” e “secularização”.

2.2.1 Laicidade, laicismo e secularização

Há autores que indicam a sinonímia entre os termos laicidade e secularização, indicando que o primeiro é utilizado primordialmente em países de língua latina, enquanto não existe o equivalente na linguagem política anglo-

⁸⁷ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p.94.

⁸⁸ Ibid., p. 94;

⁸⁹ ZANONE, Valério. Laicismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 670.

saxônica, onde a concepção moderna da laicidade pode ser definida, aproximadamente, com o termo *secularismo*.⁹⁰

Ocorre que, via de regra, o termo secularismo está mais ligado à expressão “secularização cultural”, baseada nas correntes de pensamento que defendem a emancipação da filosofia e da moral, da religião, tendo sua origem especialmente na Renascença, que deu novo valor às ciências naturais e às atividades terrenas, em lugar de valorizar a especulação teológica, provocando, a partir do século XVII, uma gradual separação entre o pensamento político e os problemas religiosos.

Giacomo Marramao indica que a secularização surgiu na época da Reforma, originariamente em âmbito jurídico, para indicar a expropriação dos bens eclesiásticos em favor dos príncipes ou das igrejas nacionais reformadas. Posteriormente, no século XIX, a palavra veio a conhecer uma notável expansão semântica: primeiramente no campo histórico-político e, posteriormente, no campo ético e sociológico. Assim, secularização indica a passagem da época da comunidade à época da sociedade, de um vínculo fundado na obrigação a um vínculo fundado no contrato, “da vontade substancial” à “vontade eletiva”.⁹¹

O filósofo canadense Charles Taylor (que prefere utilizar o termo “secularidade”), assevera que esta mudança social consiste na passagem de uma sociedade em que a fé em Deus é inquestionável e, de fato, não problemática, para uma na qual a fé é entendida como uma opção entre outras. Nessa perspectiva, examinar uma sociedade secular implica examinar uma mudança social de uma sociedade em que é impensável não acreditar em Deus, para uma sociedade na qual acreditar em Deus, ter fé, é apenas uma possibilidade humana.⁹²

A verdade, então, se revestirá de uma natureza não teológica. O pensamento secular apoia-se nas pré-compreensões positivistas, racionalistas, cientistas e anti-metafísicas que subordinam a ideia de verdade ao princípio da verificação, ou seja, que possa ser objeto de comprovação científica. Por seu turno, as proposições religiosas são destituídas de qualquer sentido epistemológico, sendo consideradas

⁹⁰ ZANONE, Valério. Laicismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 670.

⁹¹ MARRAMAIO, Giacomo. Poder e secularização: as categorias do tempo. São Paulo: Editora Universidade Estadual Paulista, 1995, p.29.

⁹² TAYLOR, Charles. Uma era secular. São Leopoldo: UNISINOS, 2010., p.13.

como um *non sense*, fruto da superstição e da menoridade intelectual dos indivíduos.⁹³

Trata-se, portanto, de um fenômeno característico da modernidade, que trouxe uma série de mutações econômicas (desenvolvimento das relações de mercado), sociais (a decomposição das estruturas feudais), políticas (a vontade de dominação dos príncipes), ideológicas (o individualismo, a secularização, o racionalismo).⁹⁴

Neste novo modo de olhar sobre o mundo, rejeita-se a verdade revelada, absoluta e definitiva; e, ao contrário, afirma-se a livre busca de verdades relativas, mediante o exame crítico e o debate. Mais do que uma ideologia, é um método: um método cujo objetivo é o desmascaramento de todas as ideologias.⁹⁵

Cumprir gizar que a secularização não implica, necessariamente, o abandono da fé, ou ódio religioso. A questão é bem salientada por Hannah Arendt, ao indicar que:

como evento histórico e intangível, a secularização significa apenas a separação entre Igreja e Estado, entre religião e política; e isto, do ponto de vista religioso, implica em retorno à antiga atitude cristã de dar 'a Cesar o que é de Cesar e a Deus o que é de Deus', e não uma perda de fé e transcendência ou um novo e enfático interesse nas coisas deste mundo.⁹⁶

Já o termo laicidade corresponde à versão política da secularização, ou seja, designa estritamente a desvinculação entre Igreja e Estado. Estado leigo significa o contrário de Estado confessional, é dizer, aquele estado que assume, como sua, determinada religião e privilegia seus fiéis em relação aos crentes de outras religiões, e aos não crentes. Esta concepção de estado prega a autonomia das instituições públicas e da sociedade civil de toda diretriz emanada do magistério eclesiástico. É dizer: o poder político fundamenta-se numa concepção secular e não sagrada.⁹⁷

⁹³ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 307

⁹⁴ CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 25.

⁹⁵ ZANONE, Valério. Laicismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 670.

⁹⁶ ARENDT, Hannah. A condição humana. 10ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007, p. 265.

⁹⁷ ZANONE, op. cit., p. 670.

Embora a laicidade corresponda à separação entre Estado e Igreja, isso não implica, necessariamente, um confronto entre os dois poderes, até mesmo porque a laicidade do Estado não significa, por certo, a inimizade deste com a fé.⁹⁸

Este o fator que diferencia a laicidade de laicismo. No dizer de Jorge Miranda:

Laicidade significa não assunção de tarefas religiosas pelo Estado e neutralidade, sem impedir o reconhecimento do papel da religião e dos diversos cultos. Laicismo significa desconfiança ou repúdio da religião como expressão comunitária, e porque imbuído de pressupostos filosóficos ou ideológicos (o positivismo, o cientismo, o livre pensamento ou outros), acaba por pôr em causa o próprio princípio da laicidade.⁹⁹

Portanto, a laicidade rejeita os sistemas onde o Estado subjuga a Igreja ou a reduz a um ramo da sua própria estrutura administrativa. Não defende somente a separação política e jurídica entre Estado e Igreja, mas também os direitos individuais de liberdade em relação a ambos. Logo, se revela incompatível com todo e qualquer regime que pretenda impor aos cidadãos, não apenas uma religião de Estado, mas também os obrigue ao ateísmo.

Importa destacar, que o termo “laicidade” também é reconhecido e utilizado pela própria Igreja Católica. Na evolução histórica desta instituição religiosa há uma crescente consciência do fenômeno e da sua importância na abertura do diálogo com o mundo civil. O Papa Leão XIII, ao editar a *Encíclica Immortale Dei* escrevera sobre a diferença de poderes eclesiástico e civil, reconhecendo tanto do poder temporal como do espiritual, observando a soberania autônoma do Estado, embora ainda apontasse como pecado deste não ter cuidado da religião.

⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 463.

⁹⁹ MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/Gaudium_Sciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014. No mesmo sentido: Alfonso Fernandez-Miranda Campoamor (Estado laico e libertad religiosa. Revista de Estudios Políticos n.6, nov/dic, p.57-80. Madrid: Nueva Época, 1978, p. 65). Classificação pouco diversa é apresentada por Jónatas Eduardo Mendes Machado: “No contexto europeu a doutrina costuma distinguir entre laicidade e laicismo. A primeira expressão pretende designar uma atitude de neutralidade benevolente por parte dos poderes públicos, respeitadora do religioso nas suas diversas manifestações, nos termos da qual estes se abstêm de tomar posição sobre o problema da verdade religiosa. A segunda, como resulta do texto, designa uma verdadeira filosofia ou ideologia, no sentido de concepção global do mundo, da existência e da conduta moral. Trata-se aqui de um ‘dogma’ antidogmático, de uma ‘metafísica’ antimetafísica, de um racionalismo antropológico que exclui qualquer referência teológica a uma verdade transcendente alicerçada na revelação” (MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p 306).

Mas foi essencialmente a partir do Concílio Vaticano II, com sua Declaração sobre a Liberdade Religiosa, *Dignitatis Humanae*¹⁰⁰, que oficialmente a Igreja reconheceu a importância e a necessidade de um Estado laico. A partir de então, a laicidade passou a ser identificada pela Igreja como favorecedora de sua identidade na sociedade, podendo exercer a sua missão primordial, que é evangelizar, sem admitir a ingerência estatal na administração do que lhe é próprio. Nesse sentido a Igreja também é laica¹⁰¹

Ao mesmo tempo, os referidos documentos eclesiásticos indicam que a liberdade religiosa é reconhecida como expressão da própria dignidade humana, e o pluralismo religioso um direito que aponta para diferentes formas de manifestação de fé e de busca da compreensão da realidade divina. A convivência com outros credos é resultado de um amadurecimento reflexivo. Logo, a Igreja possui espaço de atuação em um país laico, utilizando-se dessa laicidade para impedir ingerências nas atividades religiosas e naquilo que for adstrito à fé e contribuir nas discussões do Estado.¹⁰²

Portanto, a laicidade constitui princípio¹⁰³ que rege tanto a Teoria do Estado como os postulados confessionais.

¹⁰⁰ MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014 p. 35.

¹⁰¹ ALBERTON, Genacéia da Silva. Laicidade na Relação Igreja-Estado e o Acordo Brasil-Santa Sé. 2012. Dissertação (Mestrado em Teologia Sistemática). Programa de Pós-Graduação em Teologia, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), Porto Alegre, 2012, p. 14-26.

¹⁰² Ibid., p. 14-26.

¹⁰³ No presente estudo se utilizará a noção de princípio que é apresentada por Lenio Luiz Streck, a partir da sua crítica hermenêutica do Direito. Segundo o autor, a própria distinção entre regras e princípios é alvo de críticas, posto que princípios e regras são como condições de possibilidade da normatividade, e não o contrário. Por isso afirma: “No fundo os princípios são normas e as normas são princípios; não há como determinar uma condição apodídica que especifique quando começa um e termina o outro. De todo modo, uma coisa é definitiva: não há um conceito *a priori* de norma que determina antecipadamente o que são princípios e o que são regras”. Esta definição parte da constatação de que normas (assim como regras e princípios) não constituem conceitos semânticos. Norma representa o produto da interpretação de um texto, ou seja, o produto da interpretação da regra jurídica realizada a partir da materialidade principiológica. Logo, a norma não existe sem a interpretação e a interpretação não se faz sem um caso. Na hermenêutica filosófica, os princípios atuarão como determinantes para a concretização do direito, conduzindo à resposta adequada ao caso, enquanto que as regras constituem modalidades objetivas de solução de conflitos, regendo o caso, indicando o que deve ou não ser feito. Os princípios darão legitimidade, ou seja, a solução encontrada será dotada de autoridade. O problema da resposta correta será resolvido na medida em que seja descoberto o princípio que institui (legitimamente) a regra do caso. Os princípios não resolverão diretamente o caso, apenas legitimarão a solução, fazendo com que a decisão seja incorporada ao todo da história institucional do direito. Assim, os princípios possuem a característica de recuperar o mundo prático, “cotidianizando” a regra, devolvendo a sua espessura ôntica. Por isso é que Lenio Streck irá indicar que o princípio só se realiza a partir de uma regra, é dizer, o princípio será o elemento compreensivo que vai além da

2.2.2 Considerações gerais acerca da laicidade estatal

A história nos demonstra que, com o passar do tempo, o Estado (considerado como organização política da sociedade) e a Igreja (considerada como a comunidade dos que professam a mesma fé), foram se autocompreendendo de modos diversos, o que gerou sempre tensões entre as duas esferas.

O Estado, que inicialmente via sua missão como omnicomprensiva, abarcando tanto o temporal como o espiritual (feições teocráticas ou clericalista), passou para uma visão anticlerical de exclusão do fator religioso (Revolução Francesa e totalitarismo comunista), restando por encontrar o ponto de neutralidade em que, reconhecendo a relevância do fator religioso, não privilegia qualquer confissão religiosa, garantindo a todos a sua livre expressão (genuína laicidade).

A Igreja, por seu turno, após seu reconhecimento pelo Império Romano e a transformação do Cristianismo em religião oficial do Estado, contou com este para sua defesa e expansão da verdade religiosa que vinha se difundindo, inclusive, com bases territoriais definidas (Estados Pontifícios), vem, no final do Século XX, a admitir o regime concorrencial de exposição da fé, sem o apoio estatal, calcado no princípio da liberdade religiosa.

Com o reconhecimento da laicidade do Estado, tanto pela Igreja quanto pelo Estado, se reconhece, em suma, a separação institucional entre religião e política.¹⁰⁴

Uma classificação acerca da relação entre Estado e confissões religiosas é apresentada por Jorge Miranda da seguinte forma: a) Identificação (Estado confessional); b) não identificação (Estado laico); oposição (Estado laicista), sendo que cada uma destas formas deve ser analisada com atenção, posto que acarretam significativa implicação no exercício da liberdade religiosa.¹⁰⁵

regra, transcendendo a sua onticidade. Os princípios, assim, adquirem o caráter de transcendência. (STRECK, Lenio Luiz. Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 517 e seguintes).

¹⁰⁴ MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. Art. 16. O Acordo Brasil Santa-Sé e a laicidade do Estado: aspectos relevantes. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 363.

¹⁰⁵ MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014. No Brasil, classificação semelhante é apresentada por José Afonso da Silva, identificando três sistemas: a confusão, a união e a separação, cada qual com gradações, a saber: na *confusão*, o Estado se confunde com determinada religião; é o estado teocrático, como o Vaticano e os Estados islâmicos. Na hipótese da *união*, verificam-se relações jurídicas entre o Estado e determinada Igreja no concernente à

O Estado¹⁰⁶ confessional, onde há identificação entre comunidade política e comunidade religiosa, pode ser dividido em: i) *teocracia*, onde há o predomínio do poder religioso sobre o poder político, modo de organização característico da Antiguidade (do Egito à Pérsia e, de certa maneira, na Grécia) e na Idade Média (em praticamente toda a Europa). Na contemporaneidade, ainda é possível identificá-la no fundamentalismo islâmico; ii) cesaropapismo, onde há predominância do poder político sobre o religioso.

Não identificação corresponde à distinção entre a esfera política e a esfera religiosa. Ou seja, atribuições em matéria de religião e de culto não são tarefas estatais. Este é o modelo predominante do Estado moderno de matriz europeia. Em um primeiro momento, as constituições passaram a prever a separação entre as esferas políticas e religiosas, mas ainda previam uma religião considerada oficial, com intervenções estatais no âmbito interno das igrejas, como a nomeação de bispos e provimento dos ofícios eclesiásticos.

Ainda na contemporaneidade alguns países adotam religiões oficiais, podendo ser mencionados¹⁰⁷: Igreja Católica: (Argentina, Bolívia), Luterana (Dinamarca, Noruega, Islândia), Budismo (Butão, Camboja) Anglicanismo (Reino Unido). Embora nestes casos a constituição preveja uma religião oficial, nada impede que ao mesmo tempo garanta a liberdade religiosa, como ocorre no caso boliviano, quando em seu Art. 3º refere que “El Estado reconoce y sostiene la religión católica, apostólica y romana. Garantiza el ejercicio público de todo outro culto.”

Já em um segundo momento, não há mais religião de Estado (oficial), sendo que todas as confissões são reconhecidas, afirmando-se o princípio da liberdade. Os governantes não mais detém qualquer decisão sobre a vida interna das ordens,

sua organização e funcionamento, como, por exemplo, a participação daquele na designação dos ministros religiosos e sua remuneração. Foi o sistema do Brasil império. (...) A República principiou estabelecendo a liberdade religiosa com a *separação* da Igreja do Estado. Isso se deu antes da constitucionalização do novo regime, com o Decreto 119-A, de 7.1.1890, da lavra de Ruy Barbosa, expedido pelo Governo Provisório (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 240-50).

¹⁰⁶ Deixando claro que o conceito atual de Estado só foi formado na modernidade, sendo que as figuras anteriores, são, em verdade, pré-estatais, mas aqui indicadas como “estado” apenas para designar a organização política da sociedade, usando a nomenclatura adotada por Jorge Miranda em seu estudo.

¹⁰⁷ As referências são de: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. Art. 16. O Acordo Brasil Santa-Sé e a laicidade do Estado: aspectos relevantes. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 355.

assim como estas se afastam do poder político. Jorge Miranda indica que este regime surgiu nos Estados Unidos¹⁰⁸, país criado por fiéis de diversos cultos, sendo que o 1º Aditamento à Constituição, de 1971, expressamente proíbe o estabelecimento de uma religião oficial.

No Brasil, apenas com o advento do Decreto 119-A, de 07.01.1890, posteriormente reforçado na Constituição de 1891, é que se deixou de prever a Religião Católica como a oficial. Na França e em Portugal, a separação seria decretada apenas em 1905 e em 1911, respectivamente.

De salientar que, no modelo da separação, o Estado não fica privado de reconhecer a realidade social e cultural da religiosidade, nem relegar as confissões religiosas para a esfera privada. Nada impede que estados firmem laços de cooperação com as ordens religiosas em diversos domínios.

O último modelo da classificação elaborada pelo constitucionalista português, o *Estado laicista*, representa desconfiança ou repúdio da religião como expressão comunitária. Tanto Portugal quanto a França conheceram esta figura de Estado nas primeiras leis que preconizaram a separação dentre religião e Estado, embora posteriormente incorporado o modelo laico. O laicismo também foi manifestado nos regimes totalitários modernos (marxistas-leninistas e o nacional-socialista), visto que nestes o Estado pretendia conformar toda a sociedade, sem espaço para a religiosidade.¹⁰⁹

Jónatas Machado refere que o laicismo, ainda que radical, trouxe pontos positivos e desempenhou importante papel na consolidação jurídico-constitucional

¹⁰⁸ MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014, p. 27.

¹⁰⁹ Jónatas Machado também faz referência a esta característica, indicando que “os modelos de aberta hostilidade para com a religião foram aqueles que caracterizaram os regimes comunista e nacional socialista. O primeiro apoiava-se na concepção marxista de acordo com a qual a religião é vista como o *ópio do povo*, isto é, como uma superestrutura ideológica suportada pela classe burguesa com a finalidade de afastar as classes proletárias dos problemas económicos fundamentais (...) Para o marxismo, a religião, a despeito do seu carácter pretensamente metafísico e transcendente, desempenha uma função política de mistificação, sublimação e conservação das desigualdades reais existentes na ordem imanente. Daí que o combate à ordem burguesa passe inevitavelmente pela luta contra esse seu instrumento de domínio que é a religião. (...) Por outro lado, o nacional-socialismo começou por procurar escoramento numa teologia política de matriz judaico-cristã em que os imperativos divinos se misturavam com proclamações nacionalistas e de pureza rática. O lema fundamental era ‘A nossa religião é Cristo, a nossa política é a Alemanha. Em breve, porém, as pretensões omnicomprensivas do Terceiro Reich entrariam em rota de colisão com as proposições religiosas.” (MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 308-9).

da igual liberdade religiosa das minorias e da separação das confissões religiosas do Estado.¹¹⁰

Portanto, em um ambiente de laicidade estatal (que predomina no mundo ocidental) a religião é considerada não um assunto dos poderes públicos, mas dos cidadãos. O Estado renuncia a quaisquer competências em matéria de verdade religiosa, limitando-se a garantir a liberdade interna e externa dos indivíduos e das confissões religiosas, mantendo-se fiel a um princípio de não identificação, para poder ser a casa comum de todos os cidadãos.¹¹¹

2.2.3 A relação Estado-Igreja no constitucionalismo brasileiro

A primeira constituição outorgada no Brasil, em 1824, ainda no período imperial, previa expressamente uma religião oficial, qual seja, a Católica Apostólica Romana, permitindo o culto das demais apenas no ambiente doméstico. Assim dispunha o art. 5º do referido texto constitucional:

A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo.

Portanto, no Direito anterior a religiosidade era assumida pelo Estado, que incorporava seus valores no próprio texto constitucional e, inclusive, limitava o exercício de outras confissões de fé. A ligação com a Igreja era tamanha que, para o Imperador ser aclamado, deveria previamente jurar a manutenção da religião católica (art. 103). Ainda, competia ao Poder Executivo nomear os bispos e prover os benefícios eclesiásticos (art. 102, II), assim também conceder ou negar os beneplácitos a atos da Santa Sé (art. 102, XIV). Isso significa dizer que, em verdade, não houve verdadeira liberdade religiosa no período imperial, pois enquanto o culto à religião Católica era permitido e, inclusive, incorporado aos atos estatais, as demais religiões sofriam restrições quanto à organização e ao funcionamento. Aliás, nem mesmo os seguidores da religião oficial podiam experimentar verdadeira liberdade religiosa, tamanha a intervenção estatal, ao ponto de nomear e custear o

¹¹⁰ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 307.

¹¹¹ Ibid., p. 310.

episcopado. Tanto era tolhida a liberdade de escolha da religião, que o art. 95, III estabelecia que qualquer eleitor era hábil para ser nomeado deputado, exceto os que não professassem a Religião do Estado.

A secularização do Estado brasileiro teve início com o Decreto 119-A, datado de 07.01.1890, período no qual a administração estava nas mãos do Governo Provisório. Em seguida, a Constituição de 1891 consolidou a separação entre Estado e Igreja e os princípios básicos da liberdade religiosa. A partir de então, o Brasil se tornou um estado laico, admitindo e respeitando todas as vocações religiosas.

A primeira constituição republicana, em seu art. 11, vedava que os estados e a União estabelecessem, subvencionassem ou embaraçassem o exercício religioso, o que era reforçado pelo disposto no art. 72, §7º, ao dispor que “nenhum culto ou Igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência com o governo da União ou dos Estados”. O §3º do mesmo dispositivo constitucional previu a liberdade religiosa, indicando que tanto os indivíduos como as confissões religiosas poderiam exercer pública e livremente o seu culto. Fator interessante é que, neste período, aos religiosos era proscrita a participação política (art. 70, §1º).

Na Constituição de 1934, o panorama sofreu alterações. Embora a separação entre Igreja e Estado tenha sido mantida, restou por admitir a colaboração recíproca em prol do interesse coletivo (art. 17, III). A liberdade “de consciência e de crença” foi mantida, condicionada à observância da ordem pública e dos bons costumes. A constituição de 1937 trouxe algumas modificações, afastando algumas disposições, como, por exemplo, a possibilidade de cooperação em caso de interesse coletivo (art. 32).

A constituição democrática de 1946, mantendo a laicidade estatal, tornou a prever a possibilidade de colaboração recíproca em prol do interesse coletivo (art. 31, II e III). No tocante à liberdade religiosa, foram estabelecidas as mesmas diretrizes constantes na Constituição de 1934. A principal novidade ficou por conta da previsão de imunidade tributária aos templos de qualquer culto. (art. 31, V, “b”).

A Carta Política promulgada no âmbito da ditadura militar (1967) pouco inovou nestes aspectos, mantendo a previsão de separação entre as esferas pública e confessional, ressaltando que a colaboração de interesse público poderia ocorrer “notadamente nos setores educacional e hospitalar” (art. 9º, II), sendo mantida a

previsão de imunidade aos templos (art. 20, III). Tais previsões não sofreram alterações no texto de 1969 (apenas ajustes e renumeração de artigos).

A Constituição atual, promulgada em outubro de 1988, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, embora seja permitida a colaboração de interesse público, na forma da lei. (art. 19, I). Com base nesta disposição, o Estado brasileiro foi caracterizado como laico. Por sua vez, a liberdade religiosa foi consagrada no art. 5º, VI.

Recentemente, o tema envolvendo a relação Estado-Igreja voltou à tona, haja vista que o Brasil firmou Acordo com a Santa Sé, denominado “Estatuto Jurídico da Igreja Católica” assinado no dia 13 de novembro de 2008, na Sala dos Tratados do Palácio Apostólico do Vaticano, com a presença do então Presidente da República Federativa do Brasil, Sr. Luiz Inácio Lula da Silva, e, representando o Sumo Pontífice, o Secretário de Estado do Vaticano, o Cardeal Tarciso Bertone.

O documento internacional foi aprovado pelo Congresso Nacional no dia 7 de outubro de 2009 (com troca dos Instrumentos de Ratificação em 10 de dezembro de 2009, no Vaticano), sendo que a publicação, no Brasil, se deu em 11 de fevereiro de 2010. Tal documento traz em seus “considerandos” referências às relações históricas entre a Igreja Católica e o Brasil, a autonomia, a independência e a soberania das Altas Partes, que atuam de forma cooperada na construção de uma sociedade mais justa, pacífica e fraterna, reafirmando o princípio de liberdade religiosa e o livre exercício de cultos.

Adiante, será analisado de forma mais detida o referido acordo, sendo aqui importante destacar, apenas, que tramitam no Supremo Tribunal Federal duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIns de nºs 4319 e 4439), onde se alega que a normativa internacional fere o princípio da laicidade do Estado brasileiro.

2.2.4 A compreensão da laicidade nos diversos modelos de Estado (do Liberal ao Democrático de Direito)

Como acima amplamente abordado, o princípio da separação entre confissões religiosas e o Estado começou a ser pensado no contexto de uma filosofia política preponderantemente liberal. O objetivo primordial era reagir contra a centralização característica das concepções absolutistas do poder político e contra a

hierarquização social, que permanecia como um dos requisitos da sociedade feudal. Neste período, se consolidou a separação entre as esferas políticas e religiosas, bem como afirmaram os princípios da autonomia individual e da igualdade de todos os cidadãos perante a lei.¹¹²

Outra característica do período liberal era que os direitos fundamentais eram entendidos em termos essencialmente negativos, como espaços de liberdade individual, que nem os Estados nem os particulares poderiam vulnerar. Em verdade, o papel estatal, neste contexto, se limitava a garantir a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, prevenindo e reprimindo sua violação.¹¹³

Ocorre que a função do Estado sofreu profundas alterações ao longo do Séc. XX. O *welfare state* surgiu da constatação de que a liberdade preconizada pelo liberalismo era meramente formal, pois o desenvolvimento econômico nada mais fez que marginalizar ainda mais a classe operária, exigindo o papel interventivo do Estado nos planos econômicos e sociais, para garantir condições mínimas de vida aos cidadãos. Ao invés de liberdade, o valor preponderante passou ser a justiça social.

Foi assim que o Estado passou a conferir e tutelar os denominados direitos sociais: direitos dos trabalhadores, previdência, educação e moradia. O Estado passou a intervir na economia como regulador e distribuidor, a manipular a moeda, regular os preços e combater o desemprego¹¹⁴. É dizer: a realização das aspirações humanas de desenvolvimento pessoal não ocorre agora apenas através da conformação individual dos espaços de liberdade, apresentando-se, em muitos casos, dependentes da concretização estadual.

Estas alterações, evidentemente, trouxeram repercussões na temática envolvendo as relações entre Estado e confissões religiosas. A situação é devidamente analisada por Jónatas Eduardo Mendes Machado:

Esta alteração na conceptualização do Estado não pode deixar de ter as suas repercussões no problema das suas relações com as diferentes confissões, religiosas, colocando novos desafios teóricos a todos quantos se debruçam sobre este problema. A função estadual de alocação e redistribuição de recursos é exercida através de mecanismos de intervenção regulativa e prestacional, os quais

¹¹² MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 361.

¹¹³ Ibid., 361.

¹¹⁴ BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 186.

têm frequentemente como destinatários todo um conjunto de pessoas coletivas empenhadas na realização de atividades de relevo nos planos económico, social e cultural, entre as quais se contam as confissões religiosas. Uma interpretação estrita do princípio da separação que ignore esta realidade, resultará na exclusão indevida das confissões religiosas de programas de ação cuja finalidade legitimaria, à partida, sua inclusão.¹¹⁵

Esta mutação no relacionamento entre Igreja e Estado é ostensiva no constitucionalismo brasileiro. Com efeito, a primeira Constituição republicana (de 1981), em seu art. 11, vedava aos Estados e a União estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício religioso, o que também era fixado pelo art. 72, §7º, ao dispor que “nenhum culto ou Igreja gozará de subvenção oficial”.

Já na Constituição de 1934, com adoção de conteúdos sociais, ainda que a separação entre Estado e confissões religiosas tenha se mantido, estabeleceu-se a possibilidade de colaboração recíproca em prol do interesse coletivo (art. 17, III), viabilidade mantidas nos textos de 1946, 1967, 1969 e 1988 (silenciada na Constituição de 1937).

Evidentemente que o poder estatal não pode prescindir dos serviços prestados por confissões religiosas, seja nas típicas, como prestar assistência religiosa aos seus fiéis, como naquelas que deveriam ser prestadas diretamente pelo próprio estado (educação, saúde e assistência social), o que reclama a possibilidade de mútua cooperação nestas áreas, uma vez presente o interesse público.

Se no período do Estado Liberal se pregava um total distanciamento entre as esferas públicas e confessionais, e no Estado Social a possibilidade de colaboração em situações de interesse público, no Estado Democrático de Direito advirá ainda uma nova conotação: a religiosidade poderá inclusive ser fomentada pelo estado.

A Constituição Federal de 1988 possui diversos dispositivos em que a religiosidade é admitida e, inclusive, fomentada, podendo-se citar o art. 210, § 1º, que possibilita o ensino religioso em escolas públicas, ainda que sob a forma de disciplina facultativa. Também admite a produção de efeitos civis dos casamentos religiosos (art. 226, §§ 1º e 2º). Do mesmo modo, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva é considerada um direito fundamental (art. 5º, VII).

¹¹⁵ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 362.

Estes dispositivos corroboraram a afirmação de que o Estado brasileiro, ainda que laico, não é inimigo da fé. Esta tese é defendida por Paulo Gustavo Gonet Branco, quando aduz que:

A laicidade do Estado não significa, por certo, inimizado com a fé. Não impede a colaboração com confissões religiosas, para o interesse público (art. 19, I). A sistemática constitucional acolhe, mesmo, expressamente, medidas de ação conjunta dos Poderes Públicos com denominações religiosas e reconhece como oficiais certos atos praticados no âmbito de cultos religiosos, como é o caso da extensão dos efeitos civis do casamento religioso.¹¹⁶

Portanto, o fenômeno da laicização do Estado não importa em incompatibilidade entre a Constituição e matérias de cunho religioso. Valendo-nos uma vez mais da lição do português Jónatas Eduardo Mendes Machado:

A ideia de secularização pode e deve ser compatibilizada com as exigências constitucionais em matéria religiosa. Em primeiro lugar, deve esclarecer-se que a ideia de secularização de forma alguma quer significar o declínio do fenômeno religioso.¹¹⁷

Por esta razão é que se tem admitido, na ordem constitucional, que países laicos possam firmar acordos com entidades religiosas, mesmo na esfera internacional, citando-se como exemplo o Acordo Brasil-Santa Sé, mas que também ocorreu com Portugal (1940 e 2004), Alemanha (1933), com a Itália (1929 e 1985), Espanha (1953 e 1979), Argentina (1966), entre outros vários países.¹¹⁸

Com o reconhecimento da laicidade, tanto pela Igreja quanto pelo Estado, se reconhece, em suma, a separação institucional entre religião e política, cujo corolário é justamente a neutralidade do Estado frente ao fator religioso, reconhecendo a relevância pública da religião, quer pela importância que tem para o ser humano, quer como elemento cultural constituinte de toda sociedade, mas sem assumir nem privilegiar qualquer credo em concreto, mas também sem adotar uma conduta antirreligiosa. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins Filho:

Ou seja, o Estado Democrático é aquele que, garantindo as liberdades públicas e o processo de escolha das opções políticas de

¹¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 462-3.

¹¹⁷ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 96.

¹¹⁸ Neste sentido: MENDES; COELHO; BRANCO, op. cit., p. 462-3.

sociedade, reconhece que há critérios de valor que norteiam essas opções e que são legítimas as manifestações da Igreja em defesa desses valores, pois cabe à sociedade formular livremente seu projeto de valor.¹¹⁹

Neste contexto, uma nova perspectiva sobre a laicidade vem sendo paulatinamente construída. Vittorio Possenti¹²⁰ se refere a uma “sociedade pós-secular”, que corresponderia a uma cultura que não admite a incompatibilidade de princípio entre a esfera religiosa e civil. Pelo contrário, nesta nova definição a laicidade admite o reconhecimento recíproco entre as razões seculares e confissões religiosas, que podem atuar conjuntamente na busca do bem comum.

Portanto, é possível afirmar que o Brasil, que se constitui em Estado Democrático de Direito, ou seja, um modelo de estado que alberga valores no seu texto constitucional (tese substancialista), bem como que se caracteriza por ser transformador do *status quo*, preocupado em garantir a efetivação dos direitos fundamentais, acolhe a religiosidade como um direito a ser garantido aos seus cidadãos, inclusive fomentando o seu exercício através de medias concretas.

Como adiante será estudado, a tributação pode ser vista, também, como um mecanismo à disposição do estado para tutelar direitos fundamentais, inclusive a liberdade religiosa, o que comunga com os ditames do modelo de Estado contemporâneo.

2.3 O DIREITO À LIBERDADE RELIGIOSA

Diversos fatos sociais levaram à insustentabilidade da propalada religião única, que dominou o contexto europeu no decorrer da Idade Média, de modo especial a Reforma protestante, as guerras religiosas e o surgimento de pequenos grupos puritanos evangélicos radicais.

Estes fatores levaram à necessidade de estruturar o discurso político em bases racionais, acessíveis a todos, estabelecendo, assim, o alicerce para, primeiramente, admitir a tolerância e, num momento posterior, a efetiva liberdade religiosa. Até este momento, quando se falava no confronto liberdade x religião,

¹¹⁹ MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. Art. 16. O Acordo Brasil Santa-Sé e a laicidade do Estado: aspectos relevantes. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 363-4.

¹²⁰ POSSENTI, Vittorio. Le ragioni della laicità. Catanzaro: Rubbettin, 2007, p. 38.

invocava-se apenas a liberdade da instituição religiosa para propagar a sua fé, sem ingerências do monarca (*libertas ecclesiae*), mas sem foco no indivíduo.¹²¹

O grande salto qualitativo para a constitucionalização do direito à liberdade religiosa vai se dar, pela primeira vez, em território americano. Como é sabido, grande número de puritanos perseguidos procuraram as colônias americanas da Nova Inglaterra em busca de liberdade para exercerem a sua fé. Por sua vez, a Igreja da Inglaterra procurava se firmar em território americano, contrariando os esforços emancipatórios dos puritanos. Às vésperas da revolução americana, a maior parte das colônias mantinha uma religião oficial.

Embora este fosse o estado da arte no momento pré-revolucionário, a Constituição americana de 1787, na primeira das dez emendas que desde 1791 integram o *Bill of Rights*, vai estabelecer duas cláusulas sobre a religião, a primeira garantindo o direito à liberdade religiosa e a segunda a separação das confissões religiosas do Estado. Foi neste momento que, pela primeira vez, deixou-se de admitir a mera tolerância, passando-se a garantir o *livre exercício da religião*.¹²²

O processo de constitucionalização da liberdade religiosa conheceu, igualmente, momentos muito importantes na Europa, onde também se procurou obter níveis de generalidades compatíveis com o princípio da igual dignidade e liberdade de todos os cidadãos. Entretanto, considerando que em solo europeu a tradição religiosa era muito mais forte e arraigada, o percurso no sentido do reconhecimento constitucional foi muito mais difícil e acidentado, inclusive no sentido de se digladiarem posições extremas de teor clerical e anticlerical.

Muito embora a liberdade religiosa tenha representado o germe da luta por todos os demais direitos fundamentais de liberdade¹²³, a realidade restou por demonstrar que esta foi uma das últimas das autonomias a ser implementada.

Com efeito, desde o advento da Revolução Francesa (1779) as bases para a consolidação da liberdade e autonomia individual já estavam solidificadas. Entretanto, apenas a França implementou a medida de forma breve, através da Concordata napoleônica, de 1801. Demais países europeus levaram quase dois

¹²¹ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 78.

¹²² Ibid., p. 80.

¹²³ “En la afirmación del derecho de libertad tuvo especial relevancia la defensa de la libertad religiosa. Es sabido cómo para Jellinek, en su ya clásico trabajo *Die Erklärung der Menschen-und Bürgerrechte*, la libertad religiosa representó el germen de la lucha por todos los demás derechos fundamentales de libertad”(LUÑO, Antônio E. Perez. *Derechos Humanos, estado de derecho e constitucion*. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 117)

séculos até prever, de forma definitiva, o livre exercício de culto, como é o caso de Portugal e Itália, que apenas consolidaram a previsão nas constituições de 1933 e 1948, respectivamente.¹²⁴

Não obstante a demora, neste particular, da implementação dos seus ideais, ainda assim a Revolução Francesa pode ser vista como grande impulsora das bases teóricas que subjazem ao direito fundamental em estudo.

As concepções francesas vieram culminar um longo processo de afirmação do constitucionalismo liberal, marcando a ascensão da classe burguesa, disseminando a teoria contratualista, bem como a reação contra os resquícios corporativos-estamentais e o poder absoluto do monarca, afirmando a soberania popular nacional e, de modo especial, a defesa da igual dignidade e liberdade de todos os cidadãos e dos direitos de propriedade e de livre iniciativa. Esta linha de pensamento trazia, de forma imanente, uma reação contra a imposição autoritária unilateral dos dogmas religiosos pelas Igrejas tradicionais.¹²⁵

Foi assim que o direito ao livre exercício de culto foi positivado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789¹²⁶, ao lado da liberdade de opinião e de expressão, considerados direitos naturais, inalienáveis, sagrados e irrenunciáveis.

Outro fator importante na consolidação do direito à liberdade religiosa foi o desenvolvimento da teoria do Estado de Direito, que implica na estruturação do Estado e a regulação de toda a sua atividade com base em normas jurídicas, subordinando a administração à lei e o legislador à Constituição, de forma a organizar os processos de decisão dos órgãos estaduais com base em um discurso racional e objetivamente inteligível¹²⁷. Neste contexto, o Estado se apresenta secularizado nos seus fundamentos de legitimação, sendo os direitos fundamentais

¹²⁴ “Nos demais países da Europa, o reconhecimento da liberdade religiosa como direito de status constitucional também enfrentou dificuldades e foi retardado, visto que a maior parte dos Estados europeus manteve seu caráter confessional mesmo após o advento da Revolução Francesa. Daí porque o reconhecimento da liberdade religiosa ocorreu na medida em que o Estado confessional deu lugar ao Estado separatista (laico ou corporativo)”. (CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 54)

¹²⁵ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 85.

¹²⁶ Art. 10º. Ninguém pode ser molestado por suas opiniões, incluindo opiniões religiosas, desde que sua manifestação não perturbe a ordem pública estabelecida pela lei.

¹²⁷ MACHADO, op. cit, p. 90.

concebidos como direitos subjetivos públicos, resultantes da relação jurídica que se estabelece entre o Estado e os cidadãos.¹²⁸

Salienta-se que mesmo neste cenário se mostra possível o relacionamento entre Igreja e Estado, porém com novas vestes, inclusive no que se refere à manutenção das imunidades tributárias e eventuais cooperações financeiras. Tais questões não mais estarão fundamentadas na manutenção de privilégios ou regalias, próprias do período medieval. Agora, a imunidade terá cunho instrumental, como forma de garantir a liberdade religiosa e a não intervenção estatal em assuntos atinentes ao exercício de culto, enquanto que a cooperação financeira terá justificativa cultural, histórica, artística, ou outro fundamento de interesse público.

2.3.1 Da tolerância à liberdade

Mesmo algumas formatações estatais vinculadas à determinada religião, é dizer, que adotam (ou adotavam) alguma confissão como sendo a oficial, paulatinamente passaram a admitir o exercício de outros credos, embora com restrições e, via de regra, impedindo o seu exercício público.

Este foi o caso brasileiro ao tempo do império, que declarava como oficial a Igreja Católica, admitindo às demais apenas o culto privado¹²⁹, e continua sendo a situação da Bolívia¹³⁰ e da Argentina¹³¹.

Jorge Miranda relata que a situação foi similar em Portugal. Quando do regime de religião do Estado, com mera tolerância das demais confissões, passar-se-ia a um regime de separação, com pleno reconhecimento constitucional da liberdade de consciência e de religião. As três Constituições portuguesas da monarquia liberal tinham de comum declarar a Igreja Católica Apostólica Romana a religião oficial do Estado.¹³²

¹²⁸ ENTERRÍA, Eduardo Garcia. La lengua de los derechos: la formación del Derecho Público europeo tras la Revolución Francesa. Madrid: Editorial Alianza, 1994, p. 76.

¹²⁹ “A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo”.

¹³⁰ “Art. 3. El Estado reconoce y sostiene la religion Católica Apostólica y Romana. Garantiza el ejercicio público de todo otro culto. Las relaciones con la Iglesia Católica se regirán mediante concordados y acuerdos entre el Estado Boliviano y la Santa Sede.”

¹³¹ “Art. 2º.- El Gobierno federal sostiene el culto católico apostólico romano.”

¹³² MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014, p. 30.

Inicialmente, na Constituição de 1822, só aos estrangeiros era permitido o exercício do respectivo culto, condicionado à privacidade, repetindo-se a previsão no texto de 1826, mas com mais uma limitação: que o exercício se desse “em casas para isso destinadas, mas sem forma alguma de templo”. A efetiva liberdade religiosa, bem como o princípio da separação entre Igreja e Estado, só foi efetivamente implementado na Constituição de 1933.¹³³

O mesmo ocorreu na Itália, onde o art. 1º do Estatuto Albertino, firmado em 1848, dispunha que a religião católica fosse a única religião do Estado e que as outras confissões fossem apenas “toleradas”. Em 1929, importante marco legislativo decorreu da assinatura do Tratado de Latrão, que reconheceu a soberania da Santa Sé sobre o território do Vaticano, fixou a separação definitiva entre a Igreja Católica e o Estado italiano e fixou indenização à entidade religiosa pelos territórios tomados quando da unificação da Itália. A regulamentação deste tratado (Lei n.º 1.159, de 1929, e Decr. Reg. 289) estabeleceu que as demais confissões, que não a Católica, seriam *admitidas*. Porém, estes cultos dependeriam de autorização governamental para nomeação de seus ministros e autorização para abertura de templos¹³⁴.

Portanto, o conceito de “tolerância” carrega consigo um sentido pejorativo¹³⁵, dando a clara indicação de que a efetiva liberdade não se mostra presente sem a existência de um Estado efetivamente laico, ou seja, absolutamente neutro em relação aos fatos religiosos, sem implicar em privilégios ou prerrogativas em favor de determinadas confissões, em detrimento de outras.

Jónatas Eduardo Mendes Machado ensina que a tolerância se aproxima de uma “liberdade condicionada”, e ainda adverte:

A diferença entre liberdade religiosa e tolerância radica, fundamentalmente, no fato de que a primeira é vista como integrando a esfera jurídico-subjetiva do seu titular, ao passo que a segunda é vista como uma concessão graciosa e reversível do Monarca, do Estado ou de uma maioria política ou religiosa. A tolerância religiosa consistiu, assim, num momento de transição no processo que

¹³³ MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014, p. 33.

¹³⁴ BROBLIO, Francesco Margiotta. Estado e confissões religiosas. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). Dicionário de Política. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 419-425.

¹³⁵ CAMPOAMOR, Alfonso Fernandez-Miranda. Estado laico e libertad religiosa. Revista de Estudios Políticos n.6, nov/dic, p.57-80. Madrid: Nueva Época, 1978, p. 58.

conduziu à consagração constitucional do direito à liberdade religiosa.¹³⁶

A tolerância religiosa se mostrou incongruente com a noção contemporânea de Estado e incompatível com as características da modernidade (o individualismo, a secularização, o racionalismo). Foi assim que as constituições e legislações infraconstitucionais dos Estados passaram a tutelar de forma mais efetiva o direito à liberdade de culto.

Na Espanha foi sancionada a Lei Orgânica n.º 7, de 05/07/1980, estabelecendo que o Estado garantirá a liberdade religiosa e de culto, bem como que nenhuma confissão terá caráter estatal. Ao longo dos seus oito artigos são especificados os contornos deste direito fundamental, seus limites, requisitos para a constituição de entidades religiosas, a garantia de autodeterminação destas, a possibilidade de convênios e cooperação entre Estado e confissões e, por fim, a criação da Comissão Assessora de Liberdade Religiosa, vinculada ao Ministério da Justiça.¹³⁷

Em Portugal, foi editada a Lei 4/1971, dispendo sobre liberdade religiosa, posteriormente revogada pela legislação atual, qual seja, a Lei 16/2001. Esta última dispõe de forma minuciosa sobre o tratamento jurídico do direito fundamental em análise, contando ao todo com 69 artigos, sobre os mais variados temas, estabelecendo princípios, arrolando os direitos individuais e coletivos pertinentes à liberdade, bem como sobre o estatuto jurídico das comunidades confessionais, inclusive a possibilidade de cooperação destas com o Estado.

Na Itália, onde o catolicismo está arraigado profundamente na cultura nacional, até mesmo em função da presença da Santa Sé, desde a promulgação da Constituição de 1948 a temática relativa à liberdade religiosa jamais foi regulamentada.

No Brasil sucede o mesmo que no direito italiano. Após o advento do Decreto 119-A, de 1890, marco legal da laicidade estatal em nosso território e prevendo, pela primeira vez, a liberdade de culto, todas as demais disposições referentes ao tema restaram limitadas aos textos constitucionais, sem um regramento adequado em normas de hierarquia inferior.

¹³⁶ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 73.

¹³⁷ CIAURRIZ, Maria Jose. Libertad religiosa y concepción de los derechos fundamentales en el ordenamiento español. *Ius Canonicum*, 23, 1983.

Apenas em 2008, com o Tratado firmado entre o Brasil e a Santa Sé é que a temática voltou à tona no ambiente legislativo. Ocorre que a normativa em questão é específica para regulamentar a atuação da Igreja Católica em território brasileiro (tanto que denominado “Estatuto da Igreja Católica no Brasil”), o que gerou resistência por parte da denominada “Bancada Evangélica” para aprovação, pelo Congresso Nacional, do necessário decreto legislativo. Em contrapartida, estas igrejas neopentecostais exigiram e fizeram tramitar, em tempo recorde, um projeto de lei (PL n.º 5.598/2009), denominado de “Lei Geral das Religiões”.¹³⁸

Ocorre que referido projeto não enfrenta adequadamente a matéria. Em verdade, configura cópia fiel do acordo entre a Igreja Católica e o Brasil, apenas estendendo seus efeitos às demais confissões. Evidentemente que não constitui a melhor forma de enfrentamento da questão, pois o Acordo foi entabulado com o propósito de regular uma determinada religião, com as suas especificidades e historicidade, talvez não implicando no melhor tratamento ao fenômeno religioso, considerado no contexto geral.

2.3.2 Liberdade religiosa coletiva (ou institucional)

Outra temática assaz interessante é a que faz referência ao direito de “Liberdade Religiosa Coletiva”. Este conceito, que não é trabalhado pela doutrina nacional, é apresentado pelo constitucionalista português Jónatas Eduardo Mendes Machado¹³⁹. Segundo o autor, a titularidade do direito à liberdade religiosa não se limita, constitucionalmente, às pessoas físicas. Segundo a Constituição Portuguesa, as pessoas coletivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com sua natureza, ficando excluídos apenas aqueles que dizem respeito à pessoa humana. No que diz respeito à religiosidade, a proteção aos direitos da pessoa jurídica (entidade religiosa) traz significativo relevo.

Isso porque as manifestações religiosas normalmente são exercidas de maneira coletiva, através de grupos, assembleias e, modernamente, instituições

¹³⁸ ALENCAR, Chico. A lei geral das religiões: o enfraquecimento do Estado laico no Brasil. Revista Interesse Nacional. Ano 2, n.8., janeiro-março/julho/2010. Disponível em: <http://interessenacional.uol.com.br/index.php/edicoes-revista/a-lei-geral-das-religoes-o-enfraquecimento-do-estado-laico-no-brasil/>. Acesso em 31/0/2014.

¹³⁹ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

religiosas juridicamente constituídas. Assim, o fenômeno religioso possui um caráter eminentemente social.

O direito à liberdade religiosa, assim, deve sempre ser visto através do prisma individual (direito à crença, ao culto, etc.), mas também sob o prisma coletivo (proteção às entidades religiosas). A violação dos direitos coletivos implicará, indiretamente, em prejuízo aos direitos individualmente assegurados. Por isso, considerando que as comunidades religiosas não significam meros aglomerados de indivíduos, mas sim verdadeiros atores sociais, também merecem proteção.

Por esta razão, adverte que: “as confissões religiosas podem invocar, em condições de igualdade, o direito à liberdade religiosa, à semelhança do que sucede com os indivíduos”¹⁴⁰. Em geral, o direito assegurado às confissões (liberdade religiosa coletiva), corresponde a um direito de autodeterminação.

Este direito, evidentemente, deve ser exercido dentro dos limites impostos pela liberdade religiosa individual, e pelos princípios da igualdade e da separação das confissões religiosas do Estado.

No direito português a matéria encontra expressa previsão legal na já referida Lei 16/2001, que dedica um capítulo integralmente destinado à análise dos “Direitos coletivos de liberdade religiosa”, garantindo a proteção à organização das entidades confessionais, ao exercício do culto, e à possibilidade de ministrarem ensino religioso em escolas públicas. O que mais importa ao presente estudo são as disposições contidas nos art. 31 e 32, que disciplinam o tratamento fiscal dispensado a tais instituições, cujo análise pormenorizada será feito no próximo capítulo.

Análogo é o direito espanhol, que em sua Lei Orgânica 7/1980 (Artículos Segundo e Sexto) regram a matéria indicando que o Estado protegerá as confissões e comunidades religiosas, para que tenham plena autonomia e estabeleçam suas próprias normas de organização, regime interno e regime de seu pessoal, salvaguardando sua identidade religiosa e seu caráter próprio, assim como o respeito às suas crenças.

Sobre normativa espanhola, Maria José Ciárruiz Labiano aduz a importância da dimensão coletiva do direito de liberdade religiosa, posto que inviável abordar o

¹⁴⁰ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 241.

estudo como um direito unicamente individual, considerando que a manifestação do fenômeno religioso ocorre, via de regra, em grupos.¹⁴¹

A dimensão coletiva do direito à liberdade religiosa é de fundamental importância para o presente estudo, posto que proteção fiscal envolverá, primordialmente, a personalidade jurídica das diversas confissões, o que inclusive justificará a análise do instituto da imunidade tributária em sua distinção subjetiva/objetiva, que será objeto de estudo no próximo capítulo.

2.3.3 Contornos gerais acerca da liberdade religiosa

O conteúdo da liberdade religiosa se apresenta em diferentes níveis, a saber¹⁴²: a) os direitos individuais e institucionais, com as respectivas garantias; b) os direitos conexos e as garantias institucionais.¹⁴³

O primeiro nível, em âmbito individual, compreende: 1) A liberdade de manifestar a religião, separadamente ou em comum, tanto em público quanto em ambiente privado; 2) Não ser perseguido, privado ou isento de obrigação ou deveres cívicos, por causas de suas convicções ou práticas religiosas, garantida a objeção de consciência nas hipóteses previstas em lei¹⁴⁴; 3) Ninguém pode ser perguntado por qualquer autoridade acerca das suas convicções religiosas, exceto para coleta de dados estatísticos não identificáveis; 4) A liberdade religiosa possui natureza de direito fundamental, não podendo ser suspensa em caso estado de sítio ou estado de defesa, ressalva quanto ao direito de reunião; 5) Constitui limite material a emendas constitucionais.

¹⁴¹ CIÁURRUIZ LABIANO, María José. Libertad religiosa y concepción de los derechos fundamentales en el ordenamiento español. *Ius Canonicum*, 23, 1983, p. 425-26.

¹⁴² Classificação que é apresentada por Jorge Miranda (Estado, liberdade religiosa e laicidade. *Revista Gaudium Sciendi*, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf, Acesso em 06/05/2014, p. 36 e seguintes).

¹⁴³ Cabe referir que Jorge Miranda apresenta ainda uma terceira classificação, mas que não se aplica ao direito brasileiro, a saber: “c) as interferências com outros direitos e garantias.” Como exemplos, indica: 1) Não poderem os partidos políticos usar denominação que contenham expressões relacionadas com quaisquer religiões ou igrejas; b) Serem as associações sindicais independentes das confissões religiosas. (Ibid., p. 39).

¹⁴⁴ “Objeção de consciência religiosa— garante às pessoas que professam a crença religiosa a dispensa de trabalho ou a prática de ato cívico (votar) em determinados dias e horários. Essa objeção ataca a lei positiva que seja contrária à moral religiosa, ainda que a pretexto do bem comum.” (BUZANELLO, José Carlos. Objeção de consciência: uma questão constitucional. *Revista de Informação Legislativa*, v. 38, n. 152, p. 173-182, out./dez. de 2001, p. 177).

No plano institucional, podem ser destacados: 1) Como decorrência da laicidade, as igrejas e confissões não podem sofrer interferências estatais, sendo livres na sua organização; 2) As igrejas e outras comunidades são livres no exercício do culto; 3) É garantida a liberdade de ensino de qualquer religião praticada no âmbito da respectiva confissão; 4) É garantida a utilização de meios de comunicação social para exercício do seu ministério.

Direitos conexos e garantias institucionais: 1) Reserva da intimidade da vida privada; 2) Direito dos pais de educar seus filhos, incluindo a educação religiosa, de forma temporária até a sua maioridade; 3) Dever do Estado de não afetar o pluralismo religioso, nem interferir nas opções e orientações de sentido religioso nas manifestações culturais; 4) Não ser o ensino público confessional;

No que se refere aos limites, o direito comparado oferece lições importantes, como é o caso do art. 16 da Constituição espanhola, ao indicar que a liberdade religiosa é garantida sem mais limitações, em suas manifestações, que a necessária para a manutenção da ordem pública protegida por lei. Ainda, a Lei espanhola de Liberdade Religiosa (Ley Organica n. 7/1980), em seu artigo 3º, estabelece que o único limite é o direito dos demais ao exercício de suas liberdades públicas e direitos fundamentais, assim como a salvaguarda da segurança, da saúde e da moralidade pública.¹⁴⁵

Em Portugal, a Lei das Religiões (Lei 16/2001) dispõe, em seu art. 6º, que a liberdade de consciência, de religião e de culto só admitem restrições necessárias para salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, sem autorizar a prática de crimes.

De uma maneira geral, verifica-se que a liberdade religiosa ainda é tratada, nos mais variados países, tomando como parâmetro a religião predominante da população, sendo que os ordenamentos jurídicos não estão devidamente preparados para o multiculturalismo. Ora, de uma maneira geral os costumes populares têm origens religiosas. Quando se indica que a liberdade religiosa é limitada por normas de ordem pública e pelos bons costumes, indiretamente se está

¹⁴⁵ CIÁURRUIZ LABIANO, María José. Libertad religiosa y concepción de los derechos fundamentales en el ordenamiento español. *Ius Canonicum*, 23, 1983.

indicando que as demais religiões deverão observar os preceitos ditados pela religião predominante.¹⁴⁶

Entretanto, como é cediço, a liberdade religiosa não se restringe a religiões determinadas, mas sim é uma liberdade sem determinação de conteúdo, pois do contrário implicaria em intervenção estatal no exercício da fé. Não é compatível com o sentido da liberdade religiosa que se conceda às religiões alheias à cultura nacional a proteção apenas do núcleo das suas convicções, deixando sem tutela o direito fundamental das formas de expressão da religiosidade, que neste espaço não estão determinadas.¹⁴⁷

2.3.4 A liberdade religiosa na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 assegurou diversas liberdades no rol dos direitos fundamentais, prevendo inúmeros mecanismos aptos a protegê-las. Segundo a doutrina, os conceitos de liberdade e igualdade, dada sua importância, “formam dois elementos essenciais do conceito de ‘dignidade da pessoa humana’, que o constituinte erigiu à condição de fundamento do Estado Democrático de Direito e vértice do sistema dos direitos fundamentais”.¹⁴⁸

Com as liberdades, objetiva-se tornar as pessoas aptas para realizar as suas potencialidades, segundo seus interesses, da forma que melhor lhe convier. Conforme visto nos tópicos acima, uma das características do Estado formatado no modelo Democrático de Direito é buscar e fomentar a concretização dos direitos fundamentais, objetivando a transformação do *status quo*. Assim, as liberdades devem ser guarnecidas e estimuladas, inclusive por meio de medidas asseguradoras da igualdade entre todos, impedindo que as liberdades sejam meramente formais.

Dentre as liberdades asseguradas constitucionalmente está a liberdade religiosa. Esta, por sua vez, pode ser dividida em liberdade de crença, liberdade de aderir a alguma religião, e, por fim, a liberdade do exercício do culto respectivo.

¹⁴⁶ Dieter Grimm traz inúmeros exemplos desta questão, podendo ser citado o caso de uma família muçulmana, onde a polígama é admitida, querer adotar a sua forma de constituição familiar em um país de origem cristã, ou então a possibilidade instalação de alto-falantes, em locais públicos, para anunciar a hora das preces obrigatórias dos muçulmanos, gerando tanto transtorno sonoro como são os baladares dos sinos nas igrejas católicas ou protestantes. (GRIMM, Dieter. Derecho constitucional para la sociedade multicultural. Madrid: Trotta, 2007, p. 55).

¹⁴⁷ Ibid., p. 58-9.

¹⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.p. 402.

Como assevera Milton Ribeiro, em obra específica sobre o tema, a liberdade religiosa, tomada em sua acepção ampla, engloba “momentos e situações específicos que a tornam não um direito, mas na verdade um complexo de direitos, todos relacionados à questão da liberdade em razão da religião”.¹⁴⁹

Ainda, além das liberdades, também são protegidas as liturgias e os locais de culto. Justifica-se a proteção também a estes itens, pois são instrumentais em relação aqueles listados acima, razão pela qual sua inobservância pode gerar a impossibilidade de concretização efetiva. Apenas é admitida a interferência estatal na liturgia ou nos locais de culto se, eventualmente, houver necessidade de proteção de algum valor constitucional concorrente, sempre considerado no caso concreto.¹⁵⁰

Assim é que a Constituição assegura a liberdade religiosa, para que as pessoas possam viver a sua fé. Certamente que a positivação de tal direito contribui para a preservação de tensões sociais, pois, afinal, não se olvida que a religiosidade já deu azo a inúmeras situações de conflitos, inclusive guerras decorrentes de intolerâncias. Não há dúvidas de que, a partir da previsão de tal direito, o Estado admite o pluralismo religioso, na tentativa de neutralizar rancores e desavenças decorrentes do veto oficial a crenças quaisquer.

Destaca José Afonso da Silva que a liberdade religiosa se inclui entre as liberdades espirituais e sua exteriorização é forma de manifestação do pensamento. Segundo historia o autor, a Constituição de 1967/1969 não previa a liberdade de crença em si, mas apenas a liberdade de consciência e, na mesma previsão, assegurava aos crentes o exercício dos cultos religiosos, em seu art. 153, § 5º. Portanto, a liberdade religiosa não era vista de forma dissociada da liberdade de consciência. Já a Constituição atual, repetindo a distinção já presente no texto político de 1946, distinguiu ambos conceitos, prevendo a liberdade de *crença* e de *consciência* (art. 5º, VI), bem como proibiu que alguém seja privado de seus direitos por motivo de crença religiosa (VIII)¹⁵¹. A distinção mostra-se pertinente, pois, como

¹⁴⁹ RIBEIRO, Milton. Liberdade religiosa: uma proposta para debate. São Paulo: Mackenzie, 2002, p. 32-3.

¹⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁵¹ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 247.

indica Pontes de Miranda, “o descrente também tem liberdade de consciência e pode pedir que se tutele juridicamente tal direito”.¹⁵²

A distinção entre liberdade de consciência e de crença também nos é dada por Milton Ribeiro, que assim leciona: “Seria a primeira um momento prévio da segunda. A liberdade de consciência é a liberdade que gera a possibilidade de escolha daquilo que se acredita”.¹⁵³

Já a liberdade religiosa, como antes já referido, pode assumir diversas facetas, podendo ser citadas: a) A liberdade de escolha da religião; b) a liberdade de aderir a determinada seita religiosa; c) a liberdade de mudar de religião; d) a liberdade de não aderir a qualquer religião; e) a liberdade de ser ateu. O exercício destas liberdades, todavia, não pode implicar no embaraço ao direito alheio, ou seja, o agnosticismo não pode prejudicar a liberdade daquele que crê no divino.

A liberdade de crença tem como marca nítida o seu caráter interior, correspondendo à liberdade primeira o homem de poder orientar sua fé, a sua perspectiva em relação ao mundo e à vida, a possibilidade de eleição dos valores que reputa essenciais.¹⁵⁴

Já a liberdade de culto decorre do fato de que, na maioria das vezes, o exercício da fé não ocorre isoladamente, onde cada indivíduo, a sua maneira, expressa sua devoção de forma dissociada dos demais pertencentes ao grupo. As religiões, de maneira geral, possuem rituais, cerimônias, reuniões, hábitos e tradições. Em outros termos, possuem *culto*, que também é objeto de proteção legal. Uma vez mais valemo-nos da lição de Pontes de Miranda, quando diz que: “compreende-se na liberdade de culto a de orar e a de praticar os atos próprios das manifestações exteriores, em casa ou em público”.¹⁵⁵ No mesmo sentido Milton Ribeiro, ao afirmar que: “A liberdade de culto, por sua vez, difere da liberdade de crença na medida em que é a exteriorização e a demonstração plena da liberdade de religião que reside interiormente”¹⁵⁶. Nem sempre foi assim, pois a Constituição do Império não permitia a liberdade de culto em público para as demais religiões que não a Católica, relegando àquelas apenas a prática doméstica.

¹⁵² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 427.

¹⁵³ RIBEIRO, Milton. Liberdade religiosa: uma proposta para debate. São Paulo: Mackenzie, 2002, p. 37.

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ MIRANDA, op. cit., p. 427.

¹⁵⁶ RIBEIRO, op. cit., 202.

Além da proteção ao culto, propriamente dito, o inciso VI do art. 5º, da Constituição Federal, estabelece também a proteção aos locais dos cultos e às liturgias, na forma da lei. Em suma, corresponde à proteção aos templos, que consistem em edificações com características próprias da respectiva religião. Porém, os locais de culto são protegidos ainda que as celebrações religiosas não ocorram nos templos, mas igualmente quando são praticados em locais públicos.

O art. 19, I¹⁵⁷, também da Constituição Federal de 1988, estabelece que a União, Estados e Municípios não poderão embaraçar o exercício dos cultos religiosos, nem permitir que outros o façam. Aliás, possuem o dever de proteção a tais locais. Pontes de Miranda esclarece que “embaraçar o exercício dos cultos religiosos significa vedar, ou dificultar, limitar ou restringir a prática, psíquica ou material, de atos religiosos ou manifestações de pensamento religioso”.¹⁵⁸

Uma das formas de não embaraço do exercício dos cultos religiosos pelo Estado previstos no nosso ordenamento constitucional, foi a previsão de imunidade

¹⁵⁷ A interpretação do referido dispositivo constitucional tem gerando grandes discussões, pois ao dispor que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, entendem alguns que não pode haver qualquer ligação entre Igreja e Estado. Matéria que tem se mostrado polêmica diz respeito à tradição do Poder Judiciário brasileiro de manter crucifixos em salas de audiências ou sessões de tribunais. Inclusive, a matéria já foi objeto de apreciação pelo Conselho Nacional de Justiça, que indeferiu o pedido da parte, que postulava a retirada de tal símbolo religioso dos locais de julgamento. Segundo o relator, a manutenção de crucifixos em prédios públicos faz parte da história do povo brasileiro, não afrontando à laicidade do Estado, senão vejamos: “PEDIDO DE PROVIDÊNCIAS. PRETENSÃO DE QUE SE DETERMINE AOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA A RETIRADA DE CRUCIFIXOS AFIXADOS NOS PLENÁRIOS E SALAS. ALEGAÇÃO DE QUE A APOSIÇÃO DE SÍMBOLOS FERRE O ART. 19, INCISO I DA CF/88. – ‘Manter um crucifixo numa sala de audiências públicas de Tribunal de Justiça não torna o Estado – ou o Poder Judiciário – clerical, nem viola o preceito constitucional invocado (CF, art. 19, inciso I), porque a exposição de tal símbolo não ofende o interesse público primário (a sociedade), ao contrário, preserva-o, garantindo interesses individuais culturalmente solidificados e amparados na ordem constitucional, como é o caso deste costume, que representa as tradições de nossa sociedade. Por outro lado, não há, data venia, no ordenamento jurídico pátrio, qualquer proibição para o uso de qualquer símbolo religioso em qualquer ambiente de Órgão do Poder Judiciário, sendo da tradição brasileira a ostentação eventual, sem que, com isso, se observe repúdio da sociedade, que consagra um costume ou comportamento como aceitável’ ” (CNJ – PP 1344, PP 1345, PP 1346 e PP 1362 – Rel. Cons. Oscar Argollo – 14ª Sessão Extraordinária – j. 06.06.2007 – DJU 21.06.2007 – Parte do voto do relator). Diferente foi a posição adotada pelo Conselho da Magistratura do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, onde o pedido formulado pela Liga Brasileira de Lésbicas foi acolhido, restando assim ementado: “EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO. PLEITO DE RETIRADA DOS CRUCIFIXOS E DEMAIS SÍMBOLOS RELIGIOSOS EXPOSTOS NOS ESPAÇOS DO PODER JUDICIÁRIO DESTINADOS AO PÚBLICO. ACOlhIMENTO. A presença de crucifixos e demais símbolos religiosos nos espaços do Poder Judiciário destinados ao público não se coaduna com o princípio constitucional da impessoalidade na Administração Pública e com a laicidade do Estado brasileiro, de modo que é impositivo o acolhimento do pleito deduzido por diversas entidades da sociedade civil no sentido de que seja determinada a retirada de tais elementos de cunho religioso das áreas em questão.

¹⁵⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 427.

tributária dos templos de qualquer culto, cuja previsão constitucional está no art. 150, VI, “b”. Na lição de Paulo Gustavo Gonet Branco:

Para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião, o constituinte estabelece a imunidade de impostos aos templos de qualquer culto, no art. 150, VI, ‘b’, do Texto Magno. (...) Além disso, como o dispositivo se vincula à liberdade de religião, a imunidade deve dizer respeito a culto religioso. Seitas que não tenham natureza religiosa devem ser consideradas alheias à hipótese de imunidade¹⁵⁹

Da mesma forma, outro modo de impedir o embaraço do Estado no exercício da liberdade religiosa está na vedação a que o Poder Judiciário venha a dirimir determinadas questões, de cunho religioso.¹⁶⁰

Mas o direito à liberdade religiosa não se esgota por aí. Haja vista a necessidade de amoldar este direito fundamental aos ditames de um Estado Democrático de direito, a Constituição mesma assegura, em vários outros dispositivos, garantias correlatas, como é o caso da assistência religiosa, que é assegurada, nos termos da lei, nas entidades civis e militares de internação coletiva (Forças Armadas, penitenciárias, casas de detenção, casas de internação de menores, etc.), segundo preleciona o art. 5º, VII.

Do mesmo modo, é assegurado o ensino religioso, constituindo disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, embora se trate de matrícula facultativa. Em outros termos: o aluno religioso terá a possibilidade de matricular-se nesta disciplina, mas de forma alguma está obrigado a fazê-lo. Tendo em vista a facultatividade, esta disciplina não demanda provas e exames que importem em reprovação ou aprovação para fins de promoção escolar. Frisa-se que o dispositivo em comento refere-se apenas às escolas públicas, e apenas ao ensino fundamental. As instituições particulares podem prever esta disciplina como melhor

¹⁵⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009., p. 511.

¹⁶⁰ Cite-se como exemplo decisão do Supremo Tribunal Federal, onde foi reconhecida a possibilidade de uma paróquia reger seu patrimônio segundo seus próprios estatutos: EMBARGOS DE TERCEIRO. BENS DA IGREJA ORTODOXA NO BRASIL, REIVINDICADOS, EM DECORRÊNCIA DE CISMA, PELA DIOCESE DO PAROCO REBELDE. EMBARGOS, EM EXECUÇÃO, DA PAROQUIA, DADOS POR IMPROCEDENTES. OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL QUE GARANTE O DIREITO DE PROPRIEDADE, POIS, SENDO A PAROQUIA PESSOA JURÍDICA REGULARMENTE CONSTITUIDA, TEM O DIREITO DE REGER SEU PATRIMÔNIO CONFORME SEUS PROPRIOS ESTATUTOS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO DANDO-SE PELA PROCEDENCIA DOS EMBARGOS DE TERCEIRO. (RE 80340, Relator(a): Min. BILAC PINTO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/1977, DJ 27-05-1977 PP-***** RTJ VOL-00081-02 PP-00471)

lhes aprovar, desde que não represente violação à liberdade religiosa dos alunos, como pode ocorrer com a imposição de determinada confissão.

Questão importante a ser destacada é o reconhecimento dos efeitos civis do casamento religioso, conforme reza o art. 226, §§ 1º e 2º da Constituição Federal. Embora exista previsão constitucional, a regulamentação do exercício deste direito compete à legislação infraconstitucional.

2.3.5 Da compreensão da liberdade religiosa no contexto do Estado Democrático de Direito.

Embora o surgimento do direito à liberdade religiosa mantenha profunda vinculação com o período liberal, onde restaram afirmadas as liberdades individuais, em decorrência da autonomia pessoal, atualmente, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, verifica-se uma nova dimensão deste direito fundamental. Não se espera só uma conduta negativa do Estado frente ao fenômeno religioso (não interferência), mas também um agir positivo, objetivando fomentar e viabilizar que a população possa exercer o seu credo.¹⁶¹

Se é verdadeira a afirmação de que este modelo estatal se caracteriza por concretizar direitos fundamentais, com a modificação do *status quo* para implementar a igualdade e a liberdade material, em superação da mera formalidade, tal comportamento deve se estender também ao exercício do credo.

¹⁶¹ Aliás, neste sentido já se manifestou a Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional brasileiro, ao rejeitar a Proposta de Emenda Constitucional nº 176/1993, que pretendia a supressão dos dispositivos que proíbem a União, os Estados e os Municípios de instituir impostos sobre templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, sindicatos, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e dos livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “b”, “c” e “d”). Na oportunidade, no parecer do relator, Dep. Jair Siqueira, constou a seguinte fundamentação, que denota o papel a ser desempenhado pelo Estado, na sua feição Democrática de Direito, quando enfrentar a temática relacionada à religiosidade: “Eis por que a religião é tida como um dos incentivos fundamentais que dominam a vida do homem em sociedade e regem a totalidade das relações humanas. Assim, o Estado existe para realizar o bem temporal dos homens no terreno político. Mas o homem precisa de outros bens temporais, que o Estado não é capaz de realizar, e de bens espirituais que o Estado não pode desconhecer, mas que não deve cuidar, por lhe faltar competência para tal. Desta forma, se ao Estado falta competência para prover um bem, natural na pessoa humana, que é a religiosidade, o bem espiritual dos indivíduos, deve ele permitir e até mesmo incentivar aqueles que se encontram aptos a atender a essa necessidade básica.” (Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22FEV1994.pdf#page=12>>. Acesso em 1º nov. 2014)

Quem analisa com precisão esta nova forma de encarar o fenômeno religioso é o constitucionalista espanhol Alfonso Miranda Campoamor, em valiosa publicação sobre o tema, sendo pertinente a transcrição:

La concepción de la libertad religiosa en el Estado laico adolece de la misma insuficiencia, para la conciencia de nuestro tiempo, que el conjunto de las llamadas *libertades formales* del pensamiento liberal, entendidas como una esfera de autonomía frente al Estado. Es, en este sentido, una libertad liberal: implica la separación de las iglesias y el Estado; el derecho a que el credo religioso o la ausencia de él no sean vehículos de discriminación jurídica. (...)

Al igual que el conjunto de las libertades liberales, y el propio significado y alcance de la libertad, son estimados insuficientes por la conciencia de nuestro tiempo, lo mismo ocurre con la libertad religiosa reducida al libre juego de la espontaneidad social. La insuficiencia deriva de que la dimensión real de la libertad depende muy fundamentalmente de las situaciones sociales que permiten o imposibilitan su disfrute existencial como opciones reales. El problema hay que centrarlo en el marco de la transformación del concepto de libertad autonomía en el de libertad situación o, si se prefiere, en la significación positiva de la libertad en cuanto poder concreto de realizar determinados fines en los que recae el objeto de la libertad, no sólo por la inhibición o remoción de las trabas que impiden su cumplimiento, sino mediante la prestación positiva de las condiciones y medios indispensables para su realización.¹⁶²

Nestes contornos, a propaganda laicidade estatal muda de significação, pois a neutralidade já não pode ser compreendida como inibição, indiferença e abandono frente ao fenômeno religioso. O Estado terá a tarefa de criar e garantir situações sociais de liberdade. Terá de reconhecer que existe a religião e que é necessário adotar critérios com relação a ela. Se a liberdade deve ser entendida não como mera independência, mas sim como uma autêntica *situação social*¹⁶³, no dizer de Afonso Campoamor, o Estado Laico em sentido clássico não resolve por si só o problema da liberdade religiosa. A separação entre Igreja e Estado significa a neutralidade religiosa do Estado, que renuncia a proteger de maneira excludente ou

¹⁶² CAMPOAMOR, Alfonso Fernandez-Miranda. Estado laico e libertad religiosa. Revista de Estudios Políticos n.6, nov/dic, p.57-80. Madrid: Nueva Época, 1978., p. 68.

¹⁶³ No campo da liberdade religiosa, o autor em referência faz a distinção entre liberdade autonomia, que se refere à liberdade de consciência (ninguém pode ser constrangido a professar um culto determinado), de expressão (direito de manifestar exteriormente suas crenças religiosas e praticar os ritos correspondentes) e de associação (que supõe a integração com outros fiéis), em situação diversa da liberdade situação, que pressupõe como superada a concepção individualista e abstencionista do Estado laico. Nesta nova dimensão da liberdade religiosa, o ente estatal possui a tarefa de remover os obstáculos que se oponham a formação e desenvolvimento livre das consciências. (Ibid., p. 73).

privilegiada determinada religião. Porém, de modo algum significará o desconhecimento do fato religioso enquanto fato social.¹⁶⁴

Assim, será tarefa do Estado a garantia e a formação do desenvolvimento livre das crenças. Esta é a função neutral e igualitária, garantindo a todos a efetividade do direito à liberdade religiosa. Nesta nova dimensão da liberdade religiosa, o ente estatal possui a tarefa de remover os obstáculos que se oponham à formação e desenvolvimento livre das consciências.

Uma das formas de garantir o efetivo exercício da liberdade religiosa se dá através da tributação¹⁶⁵, com a previsão de imunidade dos templos de qualquer culto. Para melhor compreensão do tema, necessário seu estudo pormenorizado, o que adiante será apresentado, no segundo capítulo desta dissertação.

2.3.6 O fim dos privilégios e a solidificação da proteção à liberdade religiosa

Ante ao que fora analisado neste capítulo, pode-se concluir que a secularização trouxe, como um dos principais reflexos, o fim das regalias e privilégios ao clero, ante a incompatibilidade com a concepção laica de Estado e, de modo especial, com os princípios republicanos.

Isso não significa que o sistema jurídico não possa mais garantir a proteção de direitos ligados ao exercício religioso. Pelo contrário, o Direito apresenta-se, ainda, como mecanismo apto e necessário à proteção da liberdade religiosa.

O fim das benesses se aplica igualmente ao campo tributário. Se nos primórdios a intributabilidade das entidades religiosas tinha como característica os privilégios de classe, assim como os concedidos à nobreza, agora a questão passa a ter um cunho instrumental, é dizer: as imunidades concedidas aos templos de qualquer culto devem ter como objetivo a efetiva proteção à liberdade religiosa.

No capítulo a seguir será analisada, primeiramente, a obrigação, a todos atribuída, de contribuir para a manutenção do Estado, chamado de dever

¹⁶⁴ CAMPOAMOR, Alfonso Fernandez-Miranda. Estado laico e libertad religiosa. Revista de Estudios Políticos n.6, nov/dic, p.57-80. Madrid: Nueva Época, 1978, p. 70.

¹⁶⁵ Esta a posição de Alfonso Campoamor, ao indicar que: “las posibles acciones positivas del Estado son innumerables: pueden ir desde medidas fiscales y administrativas que no sólo no dificulten, sino que promocionen, en condiciones de igualdad, las actividades religiosas, culturales y asistenciales de las diversas confesiones y de los sectores agnósticos que los grupos sociales demanden en base a sus creencias, hasta la posibilidad de que el Estado actúe de intermediario entre la sociedad y las Iglesias canalizando positivamente su financiación, de acuerdo con las indicaciones que da la sociedad reciba”. (Ibid., p. 76).

fundamental de pagar impostos, para a seguir verificar quais são as exceções à regra. De modo especial, será analisada a imunidade aos templos de qualquer culto, na forma como hoje se apresenta no direito brasileiro e comparado.

3 A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: O CASO DA LIBERDADE RELIGIOSA

No capítulo precedente, foi analisado o surgimento do Estado, com a consequente desvinculação entre política e religião, com um dos seus corolários, qual seja, o reconhecimento da liberdade religiosa. Mais contemporaneamente, o respeito à diversidade de credo avançou para além da mera proteção estatal (status negativo), exigindo a prestação estatal positiva visando à efetiva implementação deste direito.

Agora, importa analisar quais foram os mecanismos eleitos pelo Estado para viabilizar a fruição destes direitos, onde se verificará que, entre os quais, está a tributação, de modo especial através do instituto da imunidade.

Conforme leciona José Casalta Nabais, os impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade. Portanto, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos devem honrar.¹⁶⁶

Entretanto, algumas situações configuram exceção, pois a tributação, nestes casos, implicaria em turbação ao exercício de direitos fundamentais, ou princípios norteadores do Estado, como ocorre no caso das imunidades. Em casos como tais, verifica-se um estreito liame entre tributação e direitos fundamentais.

No presente capítulo, será analisada a situação específica da relação entre tributação e liberdade religiosa, a partir da contemporânea noção de Estado Fiscal.

3.1 A TRIBUTAÇÃO NA GÊNESE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Da análise dos documentos onde foram positivadas as primeiras grandes declarações de direitos fundamentais¹⁶⁷, verifica-se a presença constante de mecanismos limitadores da tributação e as respectivas garantias.

¹⁶⁶ NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. Revista Fórum de direito tributário, v. 1, n. 4, p. 91–120, jul./ago., 2003, p. 2.

¹⁶⁷ Aqui se utiliza a expressão “direitos fundamentais”, e não “direitos humanos”, posto que estamos nos referindo a direitos positivados em ordem jurídicas, hodiernamente consubstanciadas por constituições. Como se sabe, a denominação “direitos humanos” carrega consigo uma concepção jusnaturalista, de direitos não positivados. A utilização de “direitos fundamentais”, assim, mostra-se mais adequada ao nosso estudo. Sobre esta diferenciação, destacamos os ensinamentos de Ingo Wolfgang Sarlet: “Tendo em conta que se trata de direitos com assento constitucional, a própria noção de fundamentalidade dos assim designados direitos (e deveres) fundamentais

Compreende-se esta situação, posto que a positivação de direitos constitui fruto e conquista das revoluções liberais¹⁶⁸, onde, sabidamente, objetiva-se extinguir o poder absoluto do monarca e implementar uma sociedade livre, igual e fraterna. Ocorre que não há liberdade senão a partir da tributação¹⁶⁹. Conforme se verificará no tópico seguinte, somente a partir da noção de Estado Fiscal é que pôde levar a cabo as conquistas deste período, constituindo verdadeira garantia da não interferência do Estado na autonomia do particular.

São justamente estas as razões pelas quais a fixação de garantias tributárias aos cidadãos sempre estará presente nos documentos positivadores de direitos humanos.¹⁷⁰

Com efeito, já no Bill of Rights (a declaração de direitos inglesa) constava a indicação de que era ilegal “levantar dinheiro para uso da coroa, sob pretexto de prerrogativa, sem permissão do parlamento”.¹⁷¹

Do mesmo modo, na França, com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, o art. 2º traz expressa regra de conteúdo tributário, quando refere que “todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a

guarda relação já com determinada hierarquia normativa no âmbito interno de cada Estado, especialmente no que diz com a limitação jurídica do poder e a supremacia das normas constitucionais no âmbito do ordenamento interno. Além disso, a evolução constitucional aponta para o reconhecimento de um regime jurídico privilegiado dos direitos e deveres fundamentais no contexto de determinada Constituição, regime este que depende particularmente das peculiaridades do direito constitucional positivo, reclamando uma construção dogmática vinculada ao contexto vigente”. (SARLET, Ingo W. Notas introdutórias ao sistema constitucional de direitos e deveres fundamentais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; _____.; STRECK, Lenio L (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. P 184).

¹⁶⁸ Recorda Marciano Buffon que os direitos fundamentais de primeira dimensão/geração foram concebidos a partir do liberalismo econômico e representam a reação da classe burguesa ascendente contra o poder absoluto do soberano. Por isso, eles estão fundados, basicamente, na ideia de liberdade, da vida e do patrimônio dos cidadãos, direitos estes que deveriam ser observados pelo soberano e constituíram a defesa do cidadão frente à indevida intromissão estatal. Constituem, portanto, um instrumento imprescindível de defesa da cidadania, na medida em que bloqueiam a ação estatal arbitrária, razão pela qual encontram no campo tributário e penal um terreno fértil. (BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da dignidade da pessoa humana. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS/RS), São Leopoldo, 2007, p. 174-5)

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.2-5

¹⁷⁰ Casalta Nabais salienta que no âmbito da tributação, importa analisar a questão relativa aos limites considerados imanentes ou exteriores ao próprio sistema fiscal, para aquém dos quais o estado se tem de manter, sob pena de se transmudar num estado patrimonial encapuçado ou, o que é a mesma coisa, num estado fiscal desfigurado, em que o conjunto dos impostos tenham manifesto caráter confiscatório ou contrário ao sistema. (NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 315).

¹⁷¹ TORRES, op. cit., p. 16.

necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.”

Nos Estados Unidos houve a luta para que fossem reconhecidos aos americanos os mesmos direitos de que gozavam os ingleses quanto à tributação; na declaração contra o Ato do Selo (1765) a vinculação entre tributação e liberdade constou de forma ostensiva, quando se indicou que “é essencial à liberdade do povo, sendo direito incontestado dos ingleses, que nenhum tributo lhes possa ser imposto sem o seu próprio consentimento”, sendo que este poderia ser direto ou através de representantes.¹⁷²

Outros dois documentos americanos, marcantes neste período de conquistas liberais, quais sejam, a Declaração da Independência e a Declaração de Direitos da Virgínia, ambos de 1776, igualmente abordam temas ligados aos impostos, registrando a impossibilidade de cobrança de exações sem o prévio consentimento (direto ou por representantes). Em tais diplomas os americanos resistiram não só aos impostos excessivos, mas também ao descumprimento dos princípios da legalidade e da representação, que eram vigentes na Inglaterra, porém não aplicável nas colônias.¹⁷³

Frisa-se que no Brasil também pode ser constatada, na análise história da legislação, a estreita vinculação entre tributação e direitos fundamentais¹⁷⁴, sendo que em nossa primeira Constituição, que remonta a 1824, foram positivados os princípios da legalidade e da anualidade.

Conclui-se, com Ricardo Lobo Torres, que a tributação nascerá sob reserva dos direitos fundamentais:

O poder fiscal se constitui no espaço aberto pelas imunidades e privilégios. Impõe o dever fundamental de pagar tributos, que aparece ao lado de poucos outros deveres criados pelo Estado de Direito – os de servir ao júri, prestar serviço militar e colaborar com a justiça eleitoral. A constituição do Estado Fiscal, por conseguinte,

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 16-7.

¹⁷³ Ibid., p. 17.

¹⁷⁴ José Souto Maior Borges salienta que: “Os vínculos entre a tributação e os direitos fundamentais não se manifestam ao primeiro e superficial exame exegético. Mas se ocultam nas dobras do ordenamento constitucional brasileiro, ao longo dos princípios e normas que integram. Para identifica-los, será necessário correlacionar, p. ex., as normas constitucionais que dispõem sobre a seguridade social, instrumentada por contribuições (tributárias) que a custeiam (art. 195). O direito à previdência social está constitucionalmente posto a serviço da dignidade de vida de todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país”. (BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.9, n.40, p. 188-224, set./out. 2001).

constitui, no espaço aberto pelas liberdades na Declaração de Direitos, o sistema tributário nacional e o sistema de partilha de receita do federalismo: a tributação nasce sob a reserva dos direitos fundamentais.¹⁷⁵

Os direitos fundamentais representam limites à tributação. Conforme recorda Casalta Nabais, os impostos não conhecem apenas limites de carácter formal, polarizados, sobretudo, no princípio da legalidade fiscal na sua versão de reserva material de lei formal. Com efeito, não se pode atribuir uma total desvinculação ou neutralidade ética do direito fiscal, o que permitiria que o legislador efetuasse decisões arbitrárias, tampouco sendo possível pautar-se por critérios materiais de justiça.¹⁷⁶

Evidentemente que, partindo da compreensão de que direitos e deveres são, normalmente, duas faces contrapostas da mesma realidade, no campo tributário, marcado fortemente pelo dever fundamental de pagar impostos, advenham um complexo de direitos, delimitando os poderes da soberania, bem como exigindo destas atuações concretas para a realização integral de cada um.¹⁷⁷

De fato, o imbricamento entre tributação e direitos fundamentais não está ligado apenas à questão dos limites. Em um Estado Democrático de Direito, onde não se apresenta apenas a dimensão negativa dos direitos fundamentais, mas, também, o dever de efetiva implementação no plano prático, objetivando a transformação do *status quo*, no campo da tributação igualmente advirá tal obrigação. Neste sentido, a lição de Humberto Ávila:

O exposto atesta por que a doutrina e a jurisprudência, ao examinarem o tema relativo às limitações ao poder de tributar, circunscrevem-se, em regra, à investigação do seu sentido negativo: proibição de instituição de tributos por meio de instrumentos diversos da lei; proibição de eficácia antes do início do exercício seguinte ao da edição da lei, etc. Ora, restringindo-se a interpretação à descrição de algo previamente constituído, não havia outro caminho senão fixar-se ao elemento exterior da Constituição, por meio da análise das normas expressas constantes do Sistema Tributário, deixando de lado a construção da significação positiva das limitações mediante investigação dos princípios enquanto normas que instituem finalidades a serem atingidas (dignidade humana, liberdade, propriedade) e dos princípios postulados que determinam como os

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 19.

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 316-7.

¹⁷⁷ FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p. 884.

encargos tributários deverão ser divididos (princípio da igualdade) ou qual estrutura deverá ser observada no processo de aplicação (postulado ou princípio hermenêutico da proporcionalidade)¹⁷⁸

Neste particular, mostra-se relevante verificar que a tributação sempre estará pautada por uma finalidade, seja fiscal ou extrafiscal, que determinará os limites aplicáveis. Quando a tributação tiver uma finalidade eminentemente fiscal e, por isso, visar a repartir os encargos tributários, o critério do limite será a capacidade contributiva; já quando a finalidade for de cunho extrafiscal e, por isso, visar a atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério para fixação dos limites não será mais a capacidade de contribuir, mas a adequação, a necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade.

Assim, verifica-se que a questão relativa à tributação está na gênese da proteção aos direitos fundamentais¹⁷⁹, desde sempre integrando os mesmo diplomas legais, o que se justifica pela inteira integração entre tributação e liberdade. Consonante será analisado no item a seguir, este relacionamento entre a liberdade e o tributo se positiva a partir da compreensão de Estado Fiscal.

3.2 OS CUSTOS DOS DIREITOS E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Como amplamente abordado nos itens 2.1.2 e 2.1.3, os modelos de Estado adjetivados de Social e Democrático de Direito caracterizam-se por extenso rol de serviços públicos garantidos aos cidadãos, visando a implementar novos direitos, tendo como objetivo erradicar a miséria, diminuir as desigualdades sociais, bem como garantir direitos aos trabalhadores.

Neste contexto, mostra-se imprescindível indagar quem arca com os custos de um Estado Social¹⁸⁰, é dizer, um Estado que além de assegurar os clássicos

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. Revista Diálogo Jurídico, Ano I. Vol I. N.º 3, junho de 2001. Salvador. Disponível em http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf. Acesso em 01/10/2014.

¹⁷⁹ Importante trazer à baila, neste tópico destinado ao estudo da relação entre tributação e direitos fundamentais, a formulação da doutrina denominada de Estatuto do Contribuinte, que, segundo Humberto Ávila, denota “um conjunto de normas que regula a relação entre o contribuinte e o ente tributante. Sua utilização possui conotação tanto *garantista* dos direitos dos contribuintes quanto *limitativa* do poder de tributar”. (Ibid.)

¹⁸⁰ Klaus Tipke irá afirmar que: “O Estado, fundado na utilização privada da propriedade está destinado a suprir a demanda financeira necessária para preencher suas tarefas principalmente mediante impostos. Sem impostos e contribuintes não há como construir um Estado, nem o

direitos, liberdades e garantias fundamentais, realiza também um núcleo essencial dos chamados direitos e deveres econômicos, sociais e culturais; em outras palavras: com o modelo de Estado-de-bem-estar (Welfare State)¹⁸¹. Para assegurar estes direitos, de modo especial com a oferta de serviços públicos, o Estado precisa arcar com custos *stricto sensu*, ou seja, com custos financeiros.¹⁸²

No clássico *Cost of Rights — Why liberty depend on Taxes*, Stephen Holmes e Cass Sunstein afirmam que “direitos são serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos”¹⁸³. Os autores sustentam o papel e a importância do Estado na proteção dos direitos e liberdades. O argumento central do livro é o de que direitos custam dinheiro¹⁸⁴, ou seja, não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos. Isto porque os direitos somente podem ser considerados existentes quanto passíveis de proteção¹⁸⁵. De forma pragmática, sustentam que “um interesse é qualificado como um direito quando um sistema jurídico efetivo o reconhece como tal, mediante o uso de recursos coletivos para defendê-lo”¹⁸⁶. Para ilustrar suas assertivas, afirmam que há diferenças entre o “valor liberdade” e o “valor da liberdade”, isto é, liberdades de nada valem se o interessado não tenha recursos para torná-las efetivas.

Estes custos implicam a existência de um Estado Fiscal, outorgando aos cidadãos o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, haja vista que, ao contrário do que muitas vezes imaginado, todos os direitos têm custos públicos. A

Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social.” (TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 13).

¹⁸¹ Casalta Nabais indica que num estado democrático de direito encontramos basicamente três tipos de custos lato sensu que o suportam: a) custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, materializado no dever de defesa da pátria; b) custos ligados ao funcionamento democrático do estado, correspondendo ao dever de votar; c) por fim, os custos em sentido estrito, ou financeiros públicos concretizados no dever de pagar impostos. (NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. Revista da AGU, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 06 ago 2014).

¹⁸² CASALTA NABAIS, José. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. Revista Ciência e Técnica Fiscal. N. 421, 2008, p. 7-46

¹⁸³ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York and London: W. M. Norton, 1999, p. 151.

¹⁸⁴ Leandro Paulsen esclarece que não apenas os direitos possuem custos, mas a própria manutenção da máquina estatal também depende de aportes financeiros: A sociedade necessita angariar recursos para organizar-se e para agir no sentido do bem comum. Tanto a manutenção da máquina estatal como a promoção de direitos sociais e a implementação dos programas de governo dependem de largo financiamento. (PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 20)

¹⁸⁵ HOLMES; SUNSTEIN, op. cit., p. 15-6.

¹⁸⁶ HOLMES; SUNSTEIN, op. cit., p. 17.

questão é analisada com maestria por José Casalta Nabais, ao referir que os direitos “não são dádivas divinas nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam na cooperação social e na responsabilidade individual”¹⁸⁷

Não apenas os direitos próprios do Estado Social possuem custos, mas igualmente os clássicos direitos negativos, de liberdade, próprios do Estado Liberal, embora estes, evidentemente, sejam normalmente olvidados, frente aos vultosos custos de um estado de bem-estar-social. Em síntese: não há direitos gratuitos, o que contraria tradicional bandeira defendida pelos liberais, de que nestes casos os custos seriam meramente privados. Portanto, no que se refere à prestação estatal, inexistente diferença qualitativa entre direitos de liberdade (negativos) e sociais (positivos), vez que ambos exigem despesas públicas estatais, para que possam ser convenientemente protegidos pelo Estado. Assim, do ponto de vista do seu suporte financeiro, é possível afirmar que os clássicos direitos negativos são tão positivos como os outros.¹⁸⁸

Esta posição também é defendida por Stephen Holmes e Cass Sunstein, que indicam ser falaciosa esta divisão, haja vista que todos os direitos exigiriam prestações positivas, porquanto direitos somente são postulados e exercidos mediante provocação de tribunais ou outros órgãos públicos, custeados com dinheiro do contribuinte. Todos os direitos, quer redundem em abstenção ou em ação do Estado, exigem, sempre, alocação de recursos.¹⁸⁹

A diferença é que os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão, contrariamente aos direitos negativos que se assentam em custos financeiros públicos indiretos, cuja visibilidade é diminuta.

Em outra análise, possível afirmar que os custos com direitos sociais, na maior parte das vezes, são passíveis de individualização, sendo possível identificar quem deles se beneficiam. Contrariamente, os custos com os direitos de liberdade estão adstritos a atividades que, muito embora sejam aproveitadas por todos os cidadãos, não são individualizáveis.

¹⁸⁷ CASALTA NABAIS, José. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. Revista Ciência e Técnica Fiscal. N. 421, 2008.

¹⁸⁸ Ibid.

¹⁸⁹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York and London: W. M. Norton, 1999, p. 48

Logo, todos os direitos têm custos financeiros públicos, sejam custos indiretos (nos clássicos direitos de liberdade), sejam custos diretos (nos direitos sociais). É possível afirmar, neste diapasão, que só há direito quando há Estado que o assegure ou o implemente. E, de forma complementar, só há Estado quando há fonte de custeio, justificando a cobrança de tributos, pelo próprio Estado.

A participação do cidadão no custeio do estado tem também como decorrência o princípio da solidariedade, segundo o qual todos os humanos são chamados a contribuir para a subsistência da coletividade¹⁹⁰. Trata-se, em última análise, de “dever inato da pessoa humana de contribuir para os fins desse Estado, designadamente para a satisfação de necessidades colectivas; que, sendo-o, ou por o serem, emergem da qualidade pessoal de socialidade de todos os homens”.¹⁹¹

Constitui, o princípio da solidariedade¹⁹², no dever de justa repartição das riquezas e dos rendimentos individuais, em prol da totalidade dos membros do grupo. O homem é naturalmente um ser social, não podendo realizar-se como tal senão em sociedade. E é de tal princípio que promana o dever de contribuir, em todos imanente, nascendo com a própria pessoa e acompanhando-a em todo o percurso de sua vida.

A noção de solidariedade implica na relativização dos interesses e das faculdades individuais, ou seja, os bens ou valores que na ordem jurídica são reconhecidos em termos de exclusividade individual desempenham, também, uma função social, delimitando, em certa medida, a exclusividade do seu gozo e disponibilidade.¹⁹³

¹⁹⁰ Leciona Marciano Buffon que a ideia de solidariedade está intimamente vinculada com a ideia de comunidade, de pertencer e partilhar obrigações dentro de um grupo ou formação social. Em seu sentido objetivo, liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade. Em seu sentido subjetivo, a solidariedade exprime o sentimento e a consciência dessa mesma pertença à comunidade. Portanto, a própria ideia de estado fiscal social encerra inequivocamente a ideia de solidariedade, pois acarreta um dever solidário de contribuir para a manutenção e desenvolvimento da sociedade. Importante frisar que, segundo o autor, solidariedade pela fiscalidade implica a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e, portanto, há um direito/dever de contribuir conforme a referida capacidade. (BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da dignidade da pessoa humana. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS/RS), São Leopoldo, 2007, p. 119-23).

¹⁹¹ FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p. 130.

¹⁹² Que, ressalta-se, está previsto na Declaração Universal de Direitos do Homem: “Artigo 29º - 1. O indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade.”

¹⁹³ FAVEIRO, op. cit., p. 146.

Inegavelmente, o cidadão contribui para o sustento do Estado, com o propósito de subsidiar a implementação dos seus direitos, contribuindo, de forma solidária, para que todos os cidadãos possam igualmente usufruir destas prerrogativas.

Esta análise primeira permite compreender a evolução do modelo fiscal estatal, que nasce primeiramente com uma conotação patrimonial, evoluindo para uma formatação moderna, assumindo a condição de estado fiscal.

Estado patrimonial é aquele cujo suporte financeiro é fundamentalmente oriundo do seu patrimônio, bem como de rendimentos da atividade comercial e industrial por ele próprio assumida e desenvolvida. Esta foi a primeira formatação estatal, logo após o fim do período medieval, bem como representa o modelo seguido nos países que implementaram o socialismo, pois, enquanto *productive states*, a sua base financeira se assenta essencialmente nos rendimentos das atividades económicas produtivas por eles monopolizadas ou hegemónicas, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos, impostos estes a que assim falta o próprio pressuposto económico.¹⁹⁴

Assim, os primeiros rendimentos do estado advinham do seu próprio domínio, através de rendas pagas pelos camponeses que laboravam sobre suas terras, proveitos gerados pela exploração das suas florestas, salinas, pedreiras, minas, etc, além de direitos senhoriais. Entretanto, o príncipe não detinha a prerrogativa de lançar impostos, menos ainda com carácter geral e permanente, o que só adviria em virtude da guerra, que veio a exigir a constituição de exércitos permanentes, cada vez mais numerosos, que ao príncipe cabia manter e aparelhar, não restando outra alternativa senão a de se aproveitar de uma parcela da riqueza dos seus súditos pela via tributária, invocando o bem comum da nação e tornado geral e permanente, através do imposto¹⁹⁵. Sergio Vasques dirá que: “o imposto se foi progressivamente transformando de exceção em regra, nasce o estado moderno, apartam-se a esfera pública e a privada e afirmam-se os tributos como alimento principal do poder”.¹⁹⁶

O estado fiscal é o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos; em outras palavras: o Estado cujas necessidades materiais

¹⁹⁴ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p.193

¹⁹⁵ VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 7, n.37, p. 9-52, jan./fev. 2009, p. 11.

¹⁹⁶ Ibid., p. 11.

são cobertas por meios de pagamento, em dinheiro¹⁹⁷. O Estado Fiscal tem sido a característica dominante do estado moderno¹⁹⁸, isto não obstante a sua evolução traduzida na passagem do estado liberal para o estado social. Assim, é equivocado identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que o estado fiscal conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social; e o estado fiscal social, economicamente interventor e socialmente conformador. A primeira forma, assumiu a característica de estado mínimo, assentado numa tributação restrita, é dizer, limitada a satisfazer as despesas decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado. Já o estado fiscal social se caracteriza pela preocupação de funcionamento global da sociedade e da economia, tendo por base uma tributação alargada.¹⁹⁹

A ideia de estado fiscal parte do pressuposto de que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade, não uma separação estanque, ou absoluta, como era característica do estado liberal, mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade civil se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo esta, essencialmente, não estatal. Neste contexto, a “estadualidade fiscal” significa uma separação entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto²⁰⁰. Efetivamente, o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado econômico positivo, como ocorre na sua feição capitalista, tanto que admitido seja por keynesianos como por neoliberais, sendo inconteste que este tenha de ser o responsável pelo equilíbrio global da economia e que lhe cabe um papel na sua direção, sobretudo em nível de macroeconomia. Entretanto, o que o estado fiscal

¹⁹⁷ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p.192.

¹⁹⁸ Neste sentido também é a lição de Sérgio Vasques, para quem “Os estados modernos costumam dizer-se Estados Fiscais no preciso sentido em que não se alimentam já da exploração do seu próprio patrimônio mas antes da exploração da riqueza dos cidadãos que absorvem regularmente por meio de tributos com peso e contornos diversos”. (VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 7, n.37, p. 9-52, jan./fev. 2009, p. 9).

¹⁹⁹ NABAIS, op. cit., p. 194.

²⁰⁰ NABAIS, op. cit., p. 196.

não pode é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domínio econômico.²⁰¹

O ponto a ser destacado, na análise da evolução histórica, é o de que o imposto, enquanto receita que exprime um dever coletivo de financiamento da comunidade, surge ao mesmo tempo em que surge o estado moderno, marcando-o logo como um Estado Fiscal, onde há distinção entre o erário público e o patrimônio particular²⁰². Em suma, o imposto constitui o “preço da civilização”.²⁰³

Todos os cidadãos são chamados para contribuir com o sustento do Estado, pondo em prática o exercício da solidariedade através da tributação. É neste paradigma que deve ser analisado o dever fundamental de pagar impostos. De fato,

²⁰¹ Ressalta Casalta Nabais que “O estado fiscal, como facilmente se deduz de quanto vimos dizendo, tem ínsita a ideia de limites, limites cuja ultrapassagem desfigura a tal ponto que, uma vez verificada, já não é mais possível reconhecê-lo como tal. E, embora a referência a esta problemática nos sugira sobretudo a questão do limite máximo do estado fiscal, dada a dimensão avassaladora que este tem vindo a assumir, o certo é que também aqui há que mencionar um limite mínimo abaixo do qual deixaria de haver estado (moderno), que assim se dissolveria num tipo de organização comunitária insipiente ou degradada. Estamos aqui face ao que já foi designado por ‘mínimo de subsistência estadual’, o qual se não for satisfeito, põe em perigo a existência do estado. À semelhança do que acontece com o mínimo de existência (fisiológico e cultural) dos indivíduos, há que ter em conta também, no respeitante às necessidades do estado (e demais entidades públicas em que o mesmo se desdobra), a existência de um nível de gastos abaixo do qual o estado seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares. Por isso, ele tem de poder impor e cobrar os impostos necessários ao cumprindo daquelas tarefas que, independentemente do tempo e lugar, indiscutivelmente lhe correspondem”. (NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 216)

²⁰² VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 7, n.37, p. 9-52, jan./fev. 2009, p. 10.

²⁰³ Neste particular, interessante análise é feita por Ricardo Lobo Torres: “No Estado de Polícia do absolutismo (...) [o] tributo passa a ser o fiador da conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio, assumindo a característica de preço da liberdade. Antecipam-se, pois, algumas conquistas que seriam aprofundadas e complementadas no Estado de Direito. Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se não contiver a legalidade. De efeito, o tributo nasce da autolimitação da liberdade: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, donde se conclui que a própria liberdade constitui o tributo. O espaço assim aberto ao tributo é o da publicidade, isto é, o das relações sociais que se desenvolvem entre o espaço privado do cidadão (família) e o espaço público dos órgãos governamentais; o imposto adquire a dimensão de coisa pública e nele o Estado passa a encontrar sua fonte de financiamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação. O tributo é o *preço da liberdade*, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã.” E para arrematar, conclui: “O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la.” (TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 2-5).

como salienta Vitor Faveiro, a consideração do homem como um ser naturalmente social, isto é, como um ser que não pode viver e realizar-se como tal senão em sociedade, implica no reconhecimento, quer no universo antropológico, quer no universo econômico e social, ou no universo ético das relações humanas, da condição e dever inato de auxiliar nos fins da coletividade com uma parte dos elementos, bens ou valores de que dispõe.²⁰⁴

Ocorre que a temática relativa aos deveres fundamentais tem recebido rara ou nenhuma preocupação dos juristas²⁰⁵, quando deveriam ser colocados no mesmo plano de igualdade com os direitos, haja vista que tanto estes como aqueles integram o estatuto constitucional do indivíduo. Um estatuto que assim tem duas faces²⁰⁶. Este “esquecimento” possui causas conhecidas, podendo ser destacado, em primeiro lugar, um efeito reflexo dos períodos totalitários, verificados tanto na Europa como na América Latina, ao longo do Séc. XX, onde se objetivava a instituição de regimes constitucionais suficientemente fortes, o que fez com que as constituições pós-totalitarismo albergassem o desejo de exorcizar o passado dominado por deveres (geralmente desprovidos de direitos). O segundo fator pode ser indicado pela tendência de consolidação do pensamento (neo) liberal, calcado especialmente na doutrina de proteção aos direitos fundamentais, com pouca atenção aos deveres.²⁰⁷

²⁰⁴ FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002., p. 225.

²⁰⁵ Marciano Buffon adverte que no período pós-guerra houve uma crescente constitucionalização de direitos, que passaram a usufruir o status de direitos fundamentais, fenômeno que pode ser denominado de “hipertrofia de direitos fundamentais”. Desenvolveu-se, assim, uma sólida teoria dos direitos, sem que houvesse o correspondente aprofundamento teórico sobre a questão dos deveres sociais. Não obstante, salienta que a própria declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já consagrava expressamente três deveres fundamentais clássicos: o dever de obediência, o dever de pagar impostos, e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação pelo poder público. Ocorre que as constituições contemporâneas (especialmente da Itália, Alemanha, Portugal, Espanha e Brasil) surgiram num período pós-autoritarismo, motivo pelo qual se entende a “quase-obsessão” por consagrar direitos e descurar deveres. Alerta o autor que as circunstâncias contemporâneas são outras, e a categoria dos deveres fundamentais deve ser pensada como parte integrante do Estado Democrático de Direito. Se assim não for, o debate rumará para o ingênuo, descompromissado e irreal cenário do “paraíso dos direitos”, no qual se reclamam e, cada vez mais, se reconhecem formalmente novos direitos, sem que se tenha a devida preocupação com o seu custo social. (BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS/RS), São Leopoldo, 2007, 96-103).

²⁰⁶ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. Revista da AGU, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2014.

²⁰⁷ Ibid., p. 3.

Não obstante a total omissão legislativa e doutrinária, nos dias presentes, os deveres fundamentais são, sim, categorias autônomas e reconhecidas no cenário jurídico²⁰⁸, integrando a matéria relativa aos direitos fundamentais. As constituições, mesmo quando não o dizem expressamente, integram diversos deveres fundamentais. O desdobramento dos deveres segue a evolução dos direitos, sendo que num primeiro momento, nos chamados direitos liberais de primeira geração, os deveres correspondentes eram os alusivos à defesa da pátria e os de pagar impostos. Com a conquista da democracia, advieram os deveres inerentes ao sufrágio universal. Há também os deveres próprios dos estados sociais, ou seja, deveres com conteúdos econômicos, sociais e culturais, como é o caso do dever de contribuir para a previdência social e frequentar o ensino básico. De forma mais presente, os deveres com conotação ecológica.²⁰⁹

Além do conteúdo ético, antropológico e social, antes referidos, os deveres fundamentais possuem verdadeira expressão jurídica, tanto que incorporados aos sistemas jurídicos vigentes. São dependentes, entretanto, de expressa previsão constitucional e/ou legal, haja vista que, enquanto não incorporados ou convertidos no direito positivo, o Estado não disporá de meios coercitivos que forcem os indivíduos a cumprir o dever omitido. Daí a necessidade de se dar ao dever social de contribuir uma forma e uma estruturação jurídica, ou seja, a figura institucional de tributo. Até mesmo porque a ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como dever, trazendo a ideia de tipicidade ou de lista fechada dos deveres fundamentais.²¹⁰

Possível, afirmar, assim, que o dever de contribuir para os fins da coletividade são inatos da pessoa humana como ser social. Deve-se ressaltar, entretanto, que o referido dever não se confunde com a vontade individual ou o sentimento de cada

²⁰⁸ Leandro Paulsen convoca a comunidade jurídica a lançar esforços no sentido de construir uma teoria e uma dogmática dos deveres fundamentais: “Já é hora, contudo, de reconhecer a imprescindibilidade de nos dedicarmos a construir uma teoria e a uma dogmática dos deveres fundamentais, de modo a podermos trabalhar a ideia de cidadania como uma via de mão dupla, que envolve direitos e obrigações. Não se trata de relegar os direitos a um segundo plano, de modo algum, mas de tratar o cidadão como um ser adulto, responsável, em todos os sentidos, pelos rumos da sociedade”. (PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 18).

²⁰⁹ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. Revista da AGU, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2014., p. 6.

²¹⁰ Ibid., p. 7

pessoa componente da coletividade, até mesmo porque o homem nasce subjetivamente livre e egocêntrico. Por isso se assevera que o dever de contribuir, embora inato da própria qualidade de pessoa humana como tal, não flui da pessoa para a sociedade, mas sim da sociedade para a pessoa, cabendo ao Estado despertar e consolidar o sentimento e a conscientização do dever de contribuir, através de um regime de educação cívica e social²¹¹. Cediço, entretanto, que os sistemas tributários hodiernos são frutos do pensamento liberal, criando o sentimento coletivo inverso, ou seja, de defesa/oposição, contra uma administração tributária tida como autoritária, soberana, discricionária, ao invés do antes referido sentimento cívico de cooperação, sem que se dê conta da importância de cada um para o sustento da máquina administrativa e, por consequência, para a realização dos direitos fundamentais e dos serviços públicos. Assim, é indispensável criar em todos o sentido e o sentimento do dever contribuir.²¹²

O dever de pagar imposto se constitui no vínculo jurídico de entregar ao Estado certa importância em dinheiro sem que exista, por parte do Estado, uma contraprestação pré-determinada.²¹³

Restando assentada a assertiva de que todos possuem a obrigação de contribuir com os custos do Estado, o primeiro problema que surge de tal dever social é o de saber qual a dimensão da contribuição que cabe a cada um dos integrantes da sociedade. Necessário verificar se todas as pessoas devem contribuir de forma equivalente, ou seja, numa aceção rasa do princípio da igualdade, com a divisão “per capita” dos custos da máquina administrativa, ou, partindo-se de outros princípios, se há possibilidade de cada um contribuir segundo as suas condições econômicas.

Klaus Tipke²¹⁴ indica que, ao longo da história, o Direito Tributário conheceu três diferentes estágios de participação do indivíduo nas despesas estatais.

A primeira corresponde ao princípio da *capitação*, segundo o qual todo cidadão paga a mesma quantia sem considerar se ele obtém renda e quão elevada ela seja. O pobre paga o mesmo que o rico.

²¹¹ FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p.228.

²¹² Ibid., p. 229.

²¹³ Ibid., p. 232.

²¹⁴ TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 19.

A segunda está assentada no princípio da *equivalência*, segundo o qual todo cidadão tem de compensar com parte de sua renda, através do tributo, os custos que ao Estado causou (equivalência de custos) ou o proveito que obteve em prestações do Estado (equivalência de desfrute). Neste cenário não é levado em consideração o mínimo essencial à existência. Tal princípio se mostrou ofensivo à proteção da família e ao Estado Social, com sua abrangente prestação de serviços públicos, nem sempre individualizáveis.

Por derradeiro, o paradigma que mais se harmoniza com o modelo de Estado Social é o calcado no princípio da *capacidade contributiva*, vez que mais adequado aos tributos com fins sociais, pois, segundo Tipke, este princípio não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individualmente, mas sim o que este pode fazer para o Estado.

Deste modo, se o tributo para os fins da sociedade tem por objeto a cedência, a esta, de uma parte de bens ou valores econômicos por cada indivíduo, obviamente que a cedência individual de tais valores tem de ser diferente de indivíduo para indivíduo, em termos de justiça distributiva, de forma proporcional às suas disponibilidades. É esse sentimento de justiça quanto à distribuição do tributo social entre os indivíduos que constitui o princípio da capacidade contributiva.²¹⁵

Segundo estes ditames, o conceito de capacidade contributiva indica que cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante da sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis²¹⁶. Evidentemente que, nestas últimas hipóteses, não há qualquer demonstração de capacidade de contribuir. Até porque, só pode a renda ser retirada para fins fiscais na medida em que isso não leve, em curto ou longo prazo, ao esgotamento da fonte tributária “renda”.²¹⁷

Portanto, ao mesmo tempo em que todos são chamados a arcar com os custos dos direitos e dos serviços públicos, o que corrobora o dever fundamental de pagar impostos, tal não se dá de forma equivalente a todos os indivíduos, nem se dá na exata medida da efetiva fruição da ação estatal, mas sim de forma condizente

²¹⁵ FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p. 148

²¹⁶ TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 21.

²¹⁷ Ibid., p. 21.

com a capacidade que cada um tem de contribuir, segundo sua disponibilidade econômica, e desde que não afete o mínimo existencial do contribuinte e de sua família.

Embora, como visto, o dever fundamental de pagar impostos implique na obrigação geral de que todos são chamados a contribuir com os custos do Estado, de modo especial na sua feição Social (subsistindo no modelo Democrático de Direito), o ordenamento prevê exceções.

Entre as quais, e que aqui mais nos interessa, está a imunidade tributária, que garante a intributabilidade de pessoas (subjativa) ou de situações (objetivas), que não são chamados a contribuir para a manutenção do Estado em decorrência de uma finalidade constitucionalmente prevista, de modo especial como forma de tutela dos direitos fundamentais.

No item a seguir, será analisada a função instrumental atribuída à imunidade, como mecanismo aptos a implementar os direitos fundamentais a partir da tributação, justificando a exceção ao dever fundamental de pagar impostos, com maior atenção à temática ligada à liberdade religiosa.

3.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRIVILÉGIO: AS ORIGENS DO INSTITUTO.

Conforme restará demonstrado nos itens a seguir, a conceituação moderna de imunidade está relacionada ao alcance de determinadas finalidades (primordialmente a proteção de direitos fundamentais), para as quais o Estado reconhece como necessário e suficiente a ausência de tributação.

Contudo, nem sempre foi assim, pois se chegou a considerar a imunidade como um autêntico privilégio, principalmente quando apenas os nobres e a Igreja se beneficiavam frente ao Estado Absolutista. Exemplo desta situação pôde ser verificado na França pré-revolucionária, quando o governo cobrava impostos apenas dos pobres, desonerando os ricos. Isto porque as classes privilegiadas não admitiam que tivessem que pagar impostos como as pessoas comuns do povo, o que veio a contribuir para a revolta popular que deflagrou na Revolução Francesa.²¹⁸

²¹⁸ SILVA, Ricardo. A imunidade dos templos de qualquer culto. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em: 02 out. 2014.

Em verdade, neste período nem se podia falar de imunidade, propriamente dita, pois ao tempo do Estado Patrimonial havia a ideia de tripartição do poder fiscal (nas mãos do Príncipe, da nobreza e da Igreja²¹⁹) com a limitação do poder do Rei, posto que a liberdade estamental “imunizava” a Igreja e nobreza contra a incidência da fiscalidade do Príncipe. Em outras palavras, a imunidade promanava da tradição imemorial ou do direito natural de origem divina, impedindo que um ente tributante fizesse incidir impostos sobre o outro.²²⁰

Com o advento do liberalismo econômico (que redundou no surgimento do Estado Fiscal), as imunidades ganharam um viés democrático, podendo-se afirmar que deixaram de representar um privilégio, uma concessão relacionada ao favoritismo, ganhando contornos de garantia constitucional, relacionada a determinadas atividades consideradas essenciais ao Estado, de modo especial com a proteção aos direitos fundamentais.²²¹

A alteração paradigmática da tributação, que deflagrou da Revolução Francesa, com a extinção dos privilégios, também é retratada por Thomas Piketty:

O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Sempre foi assim. No cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal. O Antigo Regime desapareceu quando as assembleias revolucionárias votaram pela abolição dos privilégios fiscais da nobreza e do clero, instituindo um regime fiscal universal e moderno.²²²

No Brasil, a Constituição de 1824 declarou diversos direitos e garantias contra a tributação. A extinção dos privilégios à nobreza e à Igreja foi decretada explicitamente: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (art. 179, item 15). Os privilégios odiosos também

²¹⁹ Em interessante artigo sobre a história da tributação, Marciano Buffon e Evelyn Marcolan ressaltam que a igreja fora parte e membro do sistema feudal, a maior possuidora das terras advindas, majoritariamente, de doações dos fiéis. Já o clero e a nobreza assumiram os postos de classes governantes, controladores da terra. (BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn. Breve história da tributação: dos primórdios até a transação capitalista. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 21. Vol. 113, nov-dez/ 2013, p. 319-20).

²²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 43.

²²¹ SILVA, Ricardo. A imunidade dos templos de qualquer culto. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em: 02 out. 2014.

²²² PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

foram extintos: “Ficam abolidos todos os privilégios que não forem essencialmente e inteiramente ligados aos cargos por utilidade pública” (art. 179, item 16). Os princípios da legalidade e da anualidade também foram proclamados no texto de 1824. As imunidades, entretanto, só ganharam voz constitucional em 1891, por obra de Rui Barbosa.²²³

No que se refere à imunidade sobre os templos de qualquer culto, esta modificação paradigmática também foi percebida (a partir da Constituição de 1946), ou seja: a imunidade deixa de ser considerada um privilégio, passando a condição de garantia fundamental²²⁴. De fato, no decorrer do processo de laicização dos Estados, diversas prerrogativas foram outorgadas às confissões religiosas para fazer frente ao jogo político, sendo reivindicada, pelos clérigos, a manutenção de determinadas regalias, entre as quais a imunidade tributária sobre o patrimônio, renda e serviço das instituições. Ainda que a ruptura entre as duas esferas seja hoje fato consolidado na ampla maioria das nações ocidentais, a manutenção do *privilegium imunitatis* nos textos constitucionais é fundamentada na garantia de não interferência dos estados no exercício da religiosidade.²²⁵

3.4 A IMUNIDADE COMO EXCEÇÃO AO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: a condição instrumental de concretização de direitos

Nos itens acima, foram expostos o dever fundamental de pagar impostos, onde a totalidade da sociedade é chamada para arcar com os custos estatais, não apenas para a manutenção da máquina, mas primordialmente injetar os recursos necessários à concretização dos direitos dos próprios cidadãos²²⁶. Ainda, foi indicado

²²³ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 17

²²⁴ “A imunidade a templos de qualquer culto somente aparece na Constituição de 1946 e, desde então, foi mantida pelos sucessivos textos constitucionais, como um modo de garantir a expressão da fé religiosa, a crença, em todas as suas dimensões. A partir da Constituição de 1891, com a separação entre estado e igreja, essa liberdade tornou-se um patrimônio dos cidadãos livres que não poderia ser violado por ações do poder de tributar.” (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1648).

²²⁵ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

²²⁶ Importante destacar que o cumprimento deste dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos. Não há, entretanto, uma efetiva dualidade *direitos x deveres*, mas sim uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais um simples dever em face do aparato estatal. (PAULSEN, Leandro. Capacidade

que a somente em casos excepcionais admite-se a exclusão deste dever, como ocorre no caso das imunidades, devendo ser levado em consideração que estas deixaram de ser consideradas meros privilégios a determinadas classes, mas sim assumindo uma função de garantia de direitos.

É certo que a origem das imunidades não condiz com a compreensão do instituto que se faz hodiernamente. Isto porque a condição de privilégio, fundamentada em argumentos sobrenaturais, não mais subsiste, sendo hoje a imunidade entendida como um instrumento de concretização de direitos fundamentais.²²⁷

Com efeito, atualmente o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e é por eles totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais²²⁸, sendo estas entendidas segundo seu caráter de proteção àqueles, ou seja, traduzem-se no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a proteção dos seus direitos com o reconhecimento de meios adequados.²²⁹

São por estas razões que alguns juristas classificam as imunidades²³⁰ como de dúplice qualidade, ou seja, ao mesmo tempo em que se reveste da faceta de direito fundamental, também possuem a característica instrumental de proteção aos ditos direitos.²³¹

colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 28)

²²⁷ A advertência a ser feita é que não apenas o instituto da imunidade, mas a tributação como um todo deve servir de instrumento à promoção de direitos, não se justificando que acabe por ofender o núcleo essencial da propriedade e da liberdade dos cidadãos (PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 23).

²²⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e teoria da Constituição. 4ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 390.

²²⁹ Sobre as garantias constitucionais, clássica é a lição de Rui Barbosa, nos seguintes termos: “Uma coisa são as garantias constitucionais, outra coisa os direitos, de que estas garantias traduzem, em parte, a condição de segurança política ou judicial. Os direitos são aspectos, manifestações da personalidade humana em sua existência subjetiva, ou nas situações de relação com a sociedade, ou os indivíduos, que a compõe. As garantias constitucionais *strictu sensu* são as solenidades tutelares, de que a lei circunda alguns desses direitos contra os abusos do poder.” (BARBOSA, Rui. A constituição e os atos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal. Rio de Janeiro: Cia Imprensa, 1983, p. 182)

²³⁰ Importante ressaltar que os juristas europeus atribuíram às imunidades o nome, a natureza e a disciplina das isenções, proclamando a existência de uma reserva constitucional (escrita ou não) de poder tributário. (TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.32).

²³¹ Neste sentido, Regina Helena Costa: “Em conclusão, verifica-se que as imunidades, além de densificarem princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de

A doutrina clássica conceituava a imunidade como uma “limitação constitucional ao poder de tributar”²³². Rubens Gomes de Souza (integrante do anteprojeto do Código Tributário Nacional), define o instituto como “hipótese especial de não-incidência”, em razão de “proibições contidas na Constituição e que representam limitações da competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”²³³.

Já a doutrina moderna não mais a visualiza como mera limitação ao poder de tributar, nem tampouco como não-incidência qualificada, ou simples norma negativa. Para esta, a imunidade é regra de competência.

Com efeito, Paulo de Barros Carvalho²³⁴ classifica a imunidade como uma norma de estrutura prevista no Texto Constitucional, que estabelece a incompetência das pessoas políticas para instituir tributos sobre determinadas situações. Outro jurista moderno, Humberto Ávila²³⁵, tem a imunidade como uma subtração do poder de tributar, por meio de norma constitucional que impõe uma limitação negativa de competência.

O Supremo Tribunal Federal já enfrentou a matéria, seguindo a orientação traçada pela doutrina clássica, ou seja, definindo a imunidade como uma “limitação constitucional ao poder de tributar”²³⁶.

proteção de outros direitos fundamentais.” (COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 82-3). Heleno Torres indica que as imunidades caracterizam verdadeiro direito público subjetivo de defesa, com caráter instrumental em favor dos direitos que objetiva proteger, oponível contra a atuação ilegítima do poder público, e sintetiza: “Este direito público subjetivo materializa-se em favor do seu titular como típica garantia constitucional (formal)”. (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1651).

²³² BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. Revista de Direito Tributário n.º1, jul/set 1977, p.70.

²³³ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária, 1981, p. 97.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003

²³⁵ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010.

²³⁶ Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR. IMUNIDADE. CF/88, ARTIGO 150, VI, “C” e § 4º. UTILIZAÇÃO DO IMÓVEL NAS FINALIDADES ESSENCIAIS DA ASSOCIAÇÃO. VERIFICAÇÃO. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. A imunidade tributária e o preenchimento dos seus requisitos constitucionais (CF, art. 150, VI, “c”) e legais não são aferíveis no e. STF posto encerrar a matéria o reexame de conteúdo relativo a fatos e provas inseridos nos autos, o que é inviável nesta instância mercê do teor da Súmula 279/STF, verbis: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Agravo regimental provido para não conhecer do recurso extraordinário. (RE 625529 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/06/2011, DJe-155 DIVULG 12-08-2011 PUBLIC 15-08-2011 EMENT VOL-02565-02 PP-00253).

Salienta-se que a própria Magna Carta prevê o rol de imunidades em seção denominada “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR” (Seção II, Capítulo I, Título VI), tal como indicado pela doutrina clássica, antes citada.

Todavia, para este trabalho, muito mais importante do que estudar as imunidades a partir da sua natureza jurídica, é verificar a justificativa de sua previsão constitucional. Ocorre que, ao prever uma regra limitativa de competência, objetiva-se assegurar a observância de um direito fundamental, é dizer, tutelar para que os valores máximos da sociedade sejam implementados.²³⁷

Se a principal característica do Estado Democrático de Direito é a de transformador do *status quo*, as regras de imunidade nada mais representam do que um dos instrumentos utilizados para atingir este objetivo. A Constituição se vale da tributação para garantir o efetivo exercício de determinados direitos pelos cidadãos.²³⁸

²³⁷ José Souto Maior Borges faz uma ressalva a esta afirmação, haja vista que a imunidade recíproca não representa a proteção a um direito fundamental: “Uma ponderação se interpõe e impõe para afastar o maniqueísmo. A imunidade tributária nem sempre correspondente a uma técnica de preservação dos direitos fundamentais ou dos denominados direitos humanos. Às vezes sim (p. ex., art. 150, VI, b, liberdade religiosa); às vezes, não (art. 150, VI, a, imunidade intergovernamental). A imunidade tributária recíproca das pessoas constitucionais, norma de competência, é técnica de estruturação, pela Constituição Federal, da organização federativa do País (CF, art. 150, VI, a). A intributabilidade da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios nada tem que ver, no sentido acima esclarecido, com a preservação desses direitos e garantias individuais fundamentais, que se pretende pré-estatais – ou só o tem muito remotamente.” Do mesmo modo as imunidades previstas nos arts. 153, §3º, III e 156, §2º, X, a, que estabelecem a imunidade ao IPI e ao ICMS, respectivamente, nos produtos destinados à exportação. (BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.9, n.40, p. 188-224, set. /out. 2001, p. 208). Para Heleno Torres, as imunidades que não se prestam à proteção aos direitos humanos, nem como garantia material do federalismo, devem ser classificadas como impróprias, posto que se prestam unicamente a formular uma norma de evitação ao tributo, sem qualquer amparo por cláusulas de eternização (cláusulas pétreas): “Ao lado destas encontram-se as imunidades impróprias, as quais, mesmo sendo regra de estrutura constitucional, determinantes de competências tributárias, não passam de uma simples limitação material, a ser apreciada nos limites técnicos de cada domínio de aplicação (ICMS, PIS/Cofins na exportação etc.), não protegidas contra eventuais mudanças da Constituição, podendo vir a ser modificadas ou suprimidas a qualquer tempo, por serem garantias de não tributação aplicáveis a sujeitos ou situações, mas que não se prestam à função de preservar direitos individuais ou ao federalismo, como ocorre naquelas propriamente ditas”. (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p.1651).

²³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 28. No mesmo sentido, José Souto Maior Borges: “Nesses termos, a imunidade seria uma decorrência dos direitos humanos insusceptíveis à tributação, necessária, obrigatória e inexceptuavelmente acatáveis pelos Estados, ao instituir dogmaticamente o estatuto do poder de tributar. Os direitos humanos corresponderiam a direitos públicos subjetivos pré e supra-estatais, os direitos fundamentais absolutos, incólumes a qualquer pretensão estatal à tributabilidade, inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”. (BORGES, op. cit., p. 207)

A doutrina nacional ressalta a vinculação entre imunidades e a proteção aos direitos humanos²³⁹, como se observa dos ensinamentos de Luciano Amaro:

o fundamento das imunidades 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 situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.²⁴⁰

Logo, o instituto em questão possui um fundamento valorativo subjacente, tendo o constituinte utilizado a tributação como ferramenta capaz de protegê-lo. Em outros termos, este ramo do Direito pode (e deve) ser utilizado para fomentar o fiel cumprimento de direitos fundamentais específicos.

Outra não é a lição de Humberto Ávila, que também enfoca o caráter instrumental das imunidades, relacionadas à consecução das atividades primordiais de uma nação, *in verbis*:

As atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado. Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, renda ou serviços dos outros (art. 150, VI, 'a'). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto

²³⁹ Ricardo Lobo Torres possui interessante análise no tocante às imunidades, elaborando uma teoria com base no direito natural, segundo a qual o ordenamento jurídico deve observar e proteger os direitos anteriores à própria formação estatal, de modo especial os direitos de liberdade. Neste sentido, as imunidades representam a limitação estatal correspondente a não tributação sobre as liberdades preexistentes: "A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretação de impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma qualidade, ou a sua exteriorização, ou seu âmbito de validade. A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis". (TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 36-7).

²⁴⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 148.

implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, VI, 'b'). O dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, 'c'). O dever de o Estado estimular a difusão de idéias implica na proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, 'd'). Isso equivale dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidade que devem ser atingidas pelo próprio Estado. A supressão (interna) de uma parcela do poder de tributar por meio de norma constitucional recebe o nome de imunidade.²⁴¹

A compreensão teleológica das imunidades tributárias também é ressaltada por Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, quando ressaltam que:

O objetivo da imunidade é a preservação dos valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia e o acesso às informações.²⁴²

Como visto, portanto, a imunidade representa uma regra de exceção. Situações e fatos que, em princípio, poderiam ser objeto de tributação, foram excluídos da competência para instituição de impostos. Por ensejar *não-tributação*, representa uma exceção à regra, assim como são as hipóteses de isenção²⁴³ tributária.

Assim, surge a dúvida se as imunidades devem ser interpretadas da mesma forma que as isenções, cuja regra hermenêutica foi expressamente positivada, conforme art. 111 do Código Tributário Nacional, determinando que a interpretação seja literal²⁴⁴.

²⁴¹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 218.

²⁴² PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 377.

²⁴³ "Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora deste campo." (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 150.

²⁴⁴ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção;

Ocorre que, com relação às imunidades, não existe uma norma regendo a forma de interpretação. Bem o faz o legislador neste tópico, pois não se mostra adequado que o modo de interpretação seja pré-determinado por um dispositivo legal. Não é por outra razão que o art. 111 do CTN sofre tantas críticas doutrinárias, podendo ser citado Hugo de Brito Machado²⁴⁵, ao advertir que, mesmo tendo o texto legal indicado a interpretação literal, sequer este artigo mesmo pode ser interpretado literalmente, porque não existe uma interpretação que seja exclusivamente literal.

Por isso, os doutrinadores indicam que às isenções cabe interpretação literal não no sentido de que deve ser utilizado exclusivamente o método literal de interpretação, mas no sentido de que se inicia o processo exegético a partir da literalidade, mas também de que devem ser levados em consideração os demais métodos (sistemático, teleológico e histórico), para que o significado da norma não se afaste da razoabilidade e da harmonia do sistema jurídico pátrio²⁴⁶

Justamente em razão da diferença entre isenção e imunidade²⁴⁷, é que quanto a estas se tem admitido a interpretação ampliativa, contrariamente àquelas, onde a regra é a interpretação restritiva.²⁴⁸

A interpretação ampliativa das imunidades decorre justamente da sua teleologia, é dizer, a proteção de valores fundamentais positivados no texto constitucional. Assim, cabe ao intérprete verificar qual foi o objetivo da previsão

²⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II. São Paulo: 2004

²⁴⁶ LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. in: Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

²⁴⁷ As imunidades e isenções diferem no momento de ocorrência, quanto à sua natureza e também em sua finalidade. No tocante às imunidades, a obrigação tributária não se forma porque já na elaboração da Constituição não se inclui, dentre as competências tributárias definidas, nenhuma que incida sobre o fato imunizado; já no tocante às isenções há competência tributária constitucional, todavia o fato gerador não ocorre porque o legislador ordinário optou por não incluí-lo como hipótese de incidência do tributo. Quanto à natureza, as imunidades são normas constitucionais; as isenções, leis ordinárias. Por fim, quanto à finalidade, as imunidades visam a tutelar os valores políticos traduzidos nos princípios estampados na Constituição; as isenções, têm por finalidade regular situações específicas referentes à gestão administrativa estatal, casos concretos. (Ibid.).

²⁴⁸ Heleno Torres indica que a atividade interpretativa das imunidades próprias (que garantem a proteção aos direitos fundamentais e ao princípio federativo) “deve ser sobremodo coerente com tais valores, na busca do efetivo caráter teleológico que elas desejam preservar, como realização de justiça, da liberdade ou da segurança, mediante ato de aplicação que os reconheça com efetividade plena. (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1651). Pontes de Miranda manifesta-se de modo diverso, indicando que tanto as imunidades quanto as isenções devem ser interpretadas “estrictivamente; e não cabe qualquer invocação de equidade” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à constituição de 1946. V. 1. Rio de Janeiro: Henrique Cahen, 1947. p. 511).

daquela imunidade e aplicar a regra, no caso concreto, da forma que melhor alcance a sua finalidade. É dizer, deverá: “optar, dentre os possíveis significados que estejam em harmonia com as demais normas constitucionais, por aquele cujos efeitos realizem a finalidade almejada da forma mais plena”²⁴⁹. Daí que a interpretação deve ser ampla, pois cabe eleger a hipótese mais abrangente.

Hugo de Brito Machado²⁵⁰ salienta que as imunidades devem ser entendidas no seu sentido finalístico, exemplificando a questão com o art. 150, alínea “d” da Constituição Federal, que estabelece a vedação de imposição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão. Para o tributarista, a imunidade deve abranger tanto os meios físicos destinados à sua confecção, como os meios que tenham por fim colocar esses objetos em seu destino final, tal como a venda e a distribuição dos mesmos. Esta, para o autor, seria a melhor interpretação, aquela que garante a sua máxima efetividade.²⁵¹

Além dos métodos de interpretação já citados, ainda pode ser destacada a aplicação da analogia (que não é métodos de interpretação, mas sim de integração do direito). No contexto das imunidades, um exemplo²⁵² da utilização da analogia pode ser dado justamente com a prevista no art. 150, IV, “b”, ou seja, sobre os templos de qualquer culto. Poderia se valer da analogia para aplicar a regra de imunidade também aos programas de televisão realizados pelas entidades

²⁴⁹ LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. in: Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 21-2.

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II. São Paulo: 2004.

²⁵¹ A jurisprudência do STF neste particular é divergente, ora indicando a interpretação restritiva, ora ampliativa: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, D, DA CF. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO, TRANSPORTE OU ENTREGA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. II - O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III - Agravo regimental improvido. (RE 530121 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 09/11/2010, DJe-058 DIVULG 28-03-2011 PUBLIC 29-03-2011 EMENT VOL-02491-02 PP-00279 RDDT n. 189, 2011, p. 165-168)”. Em sentido oposto: “CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva. (RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL-00220- PP-00510 RDDT n. 198, 2012, p. 194-199)”

²⁵² Exemplo fornecido por Ana Caroline Kruger de Lima Leopoldo (LEOPOLDO, op. cit, p. 23).

religiosas, posto que, embora nada seja dito a respeito de programas de televisão no texto da norma (portanto, trata-se de uma omissão), eles podem ser considerados como uma forma de culto, pois, enquanto estão sendo transmitidos, fazem do local em que estão sendo assistidos uma espécie de templo.

Assim, as imunidades devem ser interpretadas de forma a possibilitar a maior efetividade possível ao princípio que as legitima, embora não se admita a aplicação da analogia, ainda que através desta houvesse maior concreção dos valores que os inspiram.²⁵³

Outra questão relativa às imunidades, que merece ser destacada, é a classificação quanto a sua incidência jurídico-econômica, que poderão ser subjetivas ou objetivas. Conforme estabelece Ricardo Lobo Torres, as imunidades subjetivas (ou pessoais), a exemplo das isenções subjetivas, vedam a incidência tributária sobre certas pessoas. Assim, segundo o autor, são subjetivas as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b e c, que protegem os entes públicos, os templos, os partidos políticos e as instituições de educação e assistência social. Nas imunidades subjetivas há também a participação do elemento objetivo (ex. patrimônio, renda ou serviço), mas de forma subalterna, apenas para balizar a subjetividade, posto que a finalidade básica é proteger determinadas pessoas que se dedicam à defesa das liberdades públicas.²⁵⁴

Já as imunidades objetivas (ou reais), a exemplo das isenções objetivas, vedam a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias, em homenagem às liberdades. Como exemplo, pode ser citada a imunidade do art. 150, VI, letra d, garantida aos jornais, periódicos e papel da imprensa. Também nas imunidades objetivas estão presentes algumas considerações subjetivas (editoras, empresas jornalísticas, etc.), mas de forma subsidiária, tão somente para balizar corretamente a objetividade.²⁵⁵

No que se refere à imunidade sobre os templos de qualquer culto, importa deixar assentado o seu caráter finalístico, haja vista que o direito ao exercício da liberdade religiosa foi erigindo à condição de direito fundamental, gozando de máxima proteção estatal, tanto que expressamente previsto no rol do art. 5º da

²⁵³ LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. in: *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

²⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 76

²⁵⁵ *Ibid.*, 76.

Constituição Federal. Inclusive, dada esta característica, constitui cláusula pétrea, não podendo ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-la.²⁵⁶

Assim, o constituinte de 1988 – que estabeleceu estar a República Federativa do Brasil erigida em Estado Democrático de Direito, fomentador dos direitos fundamentais, transformador do *status quo*, nunca é demasiado repetir – valeu-se da tributação, mais precisamente da regra de imunidade prevista no art. 150, VI, “b” e §4º, como o meio hábil a tornar concreto o exercício da liberdade religiosa, ao vedar a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, justificando a exceção ao dever fundamental de pagar impostos.

3.5. IMUNIDADE E LIBERDADE RELIGIOSA: PRIMEIRA ABORDAGEM

Neste tópico serão apresentadas questões introdutórias acerca da relação entre imunidade e a liberdade religiosa, tais como o panorama geral e os contornos estabelecidos na Constituição Federal de 1988. A abordagem crítica da temática será apresentada apenas no Capítulo 4 desta dissertação.

3.5.1 Panorama geral

Nos itens acima (3.3 e 3.4) foram apresentadas as transformações ocorridas no conceito de imunidade ao longo da história, ou, mais propriamente, na passagem do Estado Patrimonial para a moderna concepção de Estado Fiscal. Se na origem a imunidade continha um caráter de privilégio, beneficiando determinadas classes sociais em decorrência do seu poderio econômico ou por razões divinas, atualmente o instituto assume uma condição instrumental, com a atribuição de viabilizar os fins a serem promovidos pelo Estado, nas hipóteses em que o constituinte elegeu a tributação como mecanismo apto e necessário a tal desiderato.

²⁵⁶ Inclusive, já tramitou no Congresso Nacional uma Proposta de Emenda Constitucional tendente a abolir as imunidades previstas nas alíneas “b”, “c” e “d”, do art. 150, VI da Constituição Federal, qual seja, a PEC 176/1993, de autoria do Dep. Eduardo Jorge(PT-SP). A proposta foi rejeitada pela Comissão de Constituição e Justiça, acolhendo-se parecer do relator, Dep. Jair Siqueira, que o fundamentou no seguinte sentido: “Ante o exposto, nosso voto é pela inadmissibilidade da Emenda à Constituição nº 176, de 1993, porquanto, ao pretender suprimir imunidades tributárias, reiteradamente reconhecidas pela doutrina, pela jurisprudência e pela prática legislativa, brasileira e estrangeira, como garantia dos direitos de liberdade religiosa, partidária e de manifestação do pensamento, de expressão e da comunicação, fere limitação material ao Poder Reformador, contida no art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal.”. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/ pdf/DCD08AGO1995.pdf#page=58>>. Acesso em 1º nov. 2014.

Certamente o exemplo que melhor ilustra esta modificação é o da imunidade sobre templos. É dizer: se no início a intributabilidade dos bens pertencentes à Igreja representava mera benesse ao clero, atualmente está ligada à garantia de exercício da liberdade religiosa.

Para compreender esta modificação, necessário remontar aos primórdios do Estado Patrimonial, onde o poder fiscal era exercido de forma tripartite, concentrando-se nas mãos do Príncipe, da nobreza e da Igreja. Neste cenário, os detentores do poder não tributavam seus pares. Portanto, a imunidade representava a limitação do poder do Rei, pautada pela liberdade estamental, garantindo a incolumidade dos bens da Igreja e da nobreza contra a incidência da fiscalidade do Príncipe.²⁵⁷

No patrimonialismo, a imunidade era de uma só religião, qual seja, da Igreja Católica. Ainda que esta instituição paulatinamente fosse perdendo sua força como fonte de fiscalidade, conservava a sua imunidade diante do poder fiscal do príncipe. Em Portugal, que não conheceu o feudalismo, a imunidade decorreu de concessão do Rei, perpetuando pela tradição, o que demonstra, neste caso, que a imunidade representava a limitação do poder régio pela preexistente liberdade estamental.²⁵⁸

Esta condição de hegemonia do catolicismo, como único detentor de imunidade tributária, perdurou até o advento do liberalismo que, com a disseminação dos seus ideais e a defesa a liberdade religiosa, fez com que a garantia de não-tributação fosse estendida a outras ordens religiosas, garantindo a proteção de qualquer culto. Aliás, o movimento de laicização, com a desvinculação entre religião e Estado, fez com que bens da Igreja fossem confiscados, bem como foram baixadas leis extinguindo sua jurisdição, além da proibição de testamentos em favor da alma e implantação do controle sobre a arrecadação e a destinação do dízimo.

Com o advento do Estado Fiscal, onde todos são chamados a suportar as necessidades financeiras estatais²⁵⁹, resultando no dever fundamental de pagar impostos, os privilégios fiscais são extintos, inclusive os da Igreja. No Brasil, esta situação foi positivada na Constituição de 1824, quando em seu art. 179, item XV, estabeleceu que: “*Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.*”

²⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 43.

²⁵⁸ Ibid., p. 208-9.

²⁵⁹ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p.192.

A partir de então, a Igreja não continha mais nenhum privilégio como fruto de uma condição especial, seja como decorrência de razões divinas, seja em razão da tradição ou do seu poder. Todos, sem exceção, deveriam contribuir para o sustento do reino, acabando-se com os privilégios.

No entanto, é cediça a proximidade que a família real mantinha com a Igreja Católica, tanto que esta gozava da condição de religião oficial do Estado²⁶⁰, o que gerou a edição de diversas leis concessivas de isenções para as mitras e para os conventos²⁶¹.

Com o fim da monarquia, também encerrou o longo período de aproximação entre Igreja e Estado em solo brasileiro. Mesmo antes da proclamação da Constituição republicana de 1891, foi editado um decreto (Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890), instituindo a liberdade religiosa e implementando a laicidade estatal. Em seu art. 4º, estabeleceu o fim das prerrogativas.

Durante o período republicano, passando pelo regime instituído pela Constituição de 1937, a proteção às religiões se fez mediante a intributabilidade garantida pela legislação ordinária. Somente a partir da Constituição de 1946 é que a imunidade ganhou formalmente voz constitucional, beneficiando todas as religiões, regramento que se manteve nos textos de 1967/96 e 1988.²⁶²

A previsão constitucional da imunidade tributária trouxe, também, uma mudança paradigmática à compreensão do instituto. Se até então a vedação de tributação dos bens eclesiais resultava de privilégios decorrentes da tradição ou por razões de ordem divina, a partir de então assumirá nova faceta, sendo estritamente vinculada à proteção do direito fundamental à liberdade religiosa.

A regra de imunidade assumirá, também para os templos de qualquer culto, a sua conotação moderna, como instrumento eleito pelo constituinte para atingir os fins almejados pelo Estado.

Esta, portanto, a condição da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto em sintonia com um Estado Democrático de Direito: proteger o direito à liberdade religiosa. Como amplamente referido nos itens 2.2.4 e 2.3.5, o princípio da laicidade estatal deve estar em sintonia com os novos paradigmas estatais. De

²⁶⁰ Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo.

²⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 209.

²⁶² Ibid., 209.

fato, a posição que prega o total distanciamento entre as esferas, ao ponto de torná-las verdadeiras inimigas, deve ser superada.

Como assentado por Jónatas Eduardo Mendes Machado, a ideia de secularização pode e deve ser compatibilizada com as modernas exigências constitucionais em matéria religiosa. Ressalta o jurista português que a ideia de secularização de forma alguma deve implicar no declínio do fenômeno religioso.²⁶³

Ainda, com Vittorio Possenti²⁶⁴ irá se indicar uma nova perspectiva sobre a laicidade (denominada pelo autor de “sociedade pós-secular”), que corresponderia a uma cultura que não admite a incompatibilidade de princípio entre a esfera religiosa e civil. Pelo contrário, nesta nova definição a laicidade admite o reconhecimento recíproco entre as razões seculares e confissões religiosas, que podem atuar conjuntamente na busca do bem comum.

Este modelo se compatibiliza com a feição democrática de Direito do Estado, no sentido de concretizar os direitos fundamentais, com a modificação do *status quo* para implementar a igualdade e a liberdade material, devendo se refletir sobre a liberdade de credo.²⁶⁵ Neste cenário, a laicidade estatal muda de significação, pois a neutralidade já não pode ser compreendida como inibição, indiferença e abandono frente ao fenômeno religioso. O Estado terá a tarefa de criar e garantir situações sociais de liberdade.

São estes os “pré-juízos” que conformarão a compreensão acerca da imunidade sobre os templos de qualquer culto. A intributabilidade das religiões deverá representar, sim, o contraponto fiscal da liberdade religiosa afirmada na Declaração de Direitos (art. 5º, VI). Ademais, substituiu historicamente a imunidade da Igreja Católica, adquirindo maior extensão, para proteger toda e qualquer religião.²⁶⁶

A função de garantia fica evidente em constituições como as do Chile²⁶⁷ e do Uruguai²⁶⁸, onde previsão de não-tributação (lá denominada de isenção) está positivada no mesmo dispositivo legal que estabelece a liberdade religiosa.

²⁶³ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 96.

²⁶⁴ POSSENTI, Vittorio. Le ragioni della laicità. Catanzaro: Rubbettin, 2007, p. 38.

²⁶⁵ CAMPOAMOR, Alfonso Fernandez-Miranda. Estado laico e libertad religiosa. Revista de Estudios Políticos n.6, nov/dic, p.57-80. Madrid: Nueva Época, 1978., p. 68.

²⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 210.

²⁶⁷ Art. 19, §6º, da Constituição de 1980: “6º La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias; y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas

Ao abordar sobre o fundamento²⁶⁹ da imunidade em estudo, Ricardo Lobo Torres faz elucidativa análise, demonstrando que a imunidade garantida às religiões, em um Estado Democrático de Direito, deve guardar pertinência com a função de protetora e promotora dos direitos fundamentais, senão vejamos:

O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser – ou não praticar nenhuma – sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais. A intrubutabilidade prevista no art. 150, VI, b garante o direito fundamental declarado no art. 5º, item VI: torna inviolável a liberdade de consciência e de crença, assegura o livre exercício dos cultos religiosos e protege os locais de culto e suas liturgias. Imbricada na liberdade religiosa está a questão da benemerência praticada pelos templos. Constitui forma de proteção ao mínimo existencial e aos direitos humanos, afastando-se da problemática da justiça. Não há nenhuma necessidade de que a entidade religiosa se transforme em instituição filantrópica para promover a caridade e se legitimar à imunidade.²⁷⁰

Neste particular, mostra-se relevante verificar que a tributação sempre estará pautada por uma finalidade, seja fiscal ou extrafiscal, que determinará os limites aplicáveis. Quando a tributação tiver uma finalidade eminentemente fiscal e, por isso, visar a repartir os encargos tributários, o critério do limite será a capacidade contributiva; já quando a finalidade for de cunho extrafiscal e, por isso, visar a atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério para fixação dos limites não será

costumbres o al orden público. Las confesiones religiosas podrán erigir y conservar templos y sus dependencias bajo las condiciones de seguridad e higiene fijadas por las leyes y ordenanzas. Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones”.

²⁶⁸ Art. 5 da Constituição de 1966: “Todos los cultos religiosos son libre en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construídos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones.”

²⁶⁹ Sobre o fundamento da imunidade, José Souto Maior Borges assevera estar nas liberdades individuais. Segundo o autor, os direitos de liberdade seriam direitos fundamentais pré-constitucionais, gozando da condição de inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis (BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.9, n.40, p. 188-224, set. /out. 2001, p. 207).

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 211.

mais a capacidade de contribuir, mas a adequação, a necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade.²⁷¹

O raciocínio é aplicável às imunidades, onde também há uma finalidade a ser atingida, que no caso possui natureza extrafiscal. Assim, a garantia de intributabilidade deve passar por uma análise de adequação, necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade.²⁷²

No caso em tela, o constituinte estabeleceu que a imunidade sobre os templos é mecanismo que atende aos postulados acima, garantindo a proteção à liberdade religiosa.

Mas não só este direito fundamental é protegido. A imunidade sobre os templos também deve ter por finalidade garantir a neutralidade ou a não identificação do Estado com qualquer religião, constituindo-se, assim, na forma de implementar o preconizado no art. 19, I da Constituição Federal²⁷³, quando estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança.

Esta previsão constitucional está em sintonia com uma das dimensões da liberdade religiosa, em seu plano institucional. Conforme preconiza Jorge Miranda, uma das decorrências da laicidade estatal é a proibição de interferência estatal nas igrejas e confissões, que serão livres na sua organização.²⁷⁴ Para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião, o constituinte estabelece a imunidade de impostos aos templos de qualquer culto, no art. 150, VI, “b”, do Texto Magno.²⁷⁵

²⁷¹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p.7.

²⁷² Neste sentido, leciona Humberto Ávila: “Isso equivale a dizer que as causas justificativas das imunidades consistem em facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser perseguidas pelo próprio Estado. em face disso, as imunidades – como, aliás, quaisquer normas – devem ser interpretadas teleologicamente” (Ibid., p. 10).

²⁷³ “A liberdade religiosa no Brasil, enquanto instrumento de singular importância para o exercício da fé, desatrelada da vinculação ou interferência do Estado, mediante a desoneração tributária sobre o patrimônio e a renda dos serviços públicos”. (CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 48).

²⁷⁴ MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em <http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf>. Acesso em: 06 maio 2014. p. 38

²⁷⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 511

Outro ponto relevante sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é a prescindibilidade de análise quanto à capacidade contributiva da instituição religiosa, posto que o instituto visa à proteção da liberdade religiosa e à vedação de interferência ou embaraço ao exercício de culto, independentemente da situação financeira da instituição beneficiária.²⁷⁶

Uma vez demonstrada a alteração paradigmática envolvendo a imunidade sobre os templos de qualquer culto (do privilégio à garantia), necessário discorrer sobre os contornos jurídicos que envolvem o instituto na atual Constituição Federal.

3.5.2 Os contornos do art. 150, VI, “b” da Constituição Federal de 1988

Uma vez compreendido o instituto da imunidade tributária, com seus contornos normativos, estruturais e interpretativos, passa-se à análise da regra específica que trata da impossibilidade de instituição de impostos sobre templos de qualquer culto.

Na Constituição Federal de 1988, a disciplina pertinente à imunidade em voga repetiu o regramento anterior, prevendo-a no art. 150, VI, “b”, *in verbis*:

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;

Complementando a regra legal, o parágrafo quarto do mesmo artigo ainda estabelece que:

§ 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.

²⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 212. Posição contrária é a de Mizabel Abreu Machado Derzi (em nota à obra de Aliomar Baleeiro), ao indicar que: “Não se pode dizer eu as atividades imunes, nos incisos citados (art. 150, VI, b e c) sejam instrumentos de governo. Não o são, mas configuram atividades de interesse público no sentido lato, que são desempenhadas sem intuito de lucro, ou proveito individual privado. Enquanto atividades que, em sua essência, não configuram exploração econômica, são despidas de capacidade contributiva. Essa conjugação de fatores, interesse público e inexistência de capacidade econômica ao pagamento de tributos, acarreta em muitos países, que não consagram a exoneração de imposto em regra constitucional, a concessão de isenção por meio de lei, como lembra Aliomar Baleeiro. (BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 309).

Conforme leciona Humberto Ávila, o dispositivo constitucional representa o dever de o Estado garantir a liberdade religiosa (art. 5º, VI), com a correspondente proibição de instituir impostos relativamente a templos de qualquer culto (art. 150, VI, b). Ainda, o citado tributarista adverte que:

De acordo com o art. 5º, VI, é inviolável a liberdade de consciência e de crença. Além disso, é garantido o livre exercício dos cultos religiosos. O livre exercício só é maximamente garantido quando proibida a instituição de impostos relativamente aos templos de qualquer culto.²⁷⁷

O próprio texto constitucional restringe a imunidade ora em estudo, quando no §4º estabelece que a vedação de instituir impostos deva quedar limitada tão somente ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade²⁷⁸. Portanto, não há vedação à tributação de qualquer atividade relacionada ao exercício religiosidade, mas tão somente às situações elencadas no texto constitucional.

Assim, para compreensão desta regra de imunidade, necessário delimitar os contornos da expressão “templos de qualquer culto”.

Primeiramente quanto ao vocábulo “templo”, a doutrina que aborda a temática pode ser dividida em clássica e em contemporânea. A primeira traz uma definição restritiva, limitando-se ao prédio (construção humana). A segunda alega que o termo deve ser compreendido não apenas quanto aos prédios envolvidos no culto religioso, mas também à própria instituição religiosa.

Mesmo a corrente clássica possui subdivisões, onde uma parcela de doutrinadores, mais rigorosa, aduz que a imunidade é aplicável tão somente no prédio onde o culto é realizado. Como exemplo desta subdivisão pode ser citado Ponde de Miranda: “Ficam imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residências dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo”²⁷⁹. Ou seja, a imunidade se restringe ao prédio onde o culto é celebrado.

²⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 229.

²⁷⁸ E como já se pronunciou o STF, no Recurso Extraordinário n. 206.169-SP, incumbe ao contribuinte, e não ao Fisco, o ônus da prova da relação entre o patrimônio e a finalidade essencial da entidade prevista no art. 150, §4º da CF/88.

²⁷⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 425.

Ainda dentro da doutrina clássica, mas com um enfoque mais flexível, Aliomar Baleeiro (interpretando a regra em questão ao tempo da Constituição de 1967), entendia que a imunidade dos “templos” abrangia não só o prédio onde se realizam os cultos religiosos, mas também outros relacionados ao exercício da fé. Assim ensinava:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também dependência acaso contigua, 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.²⁸⁰

Já a doutrina contemporânea dá ao instituto uma interpretação ampliada, ultrapassando a restrição aos prédios onde se celebram os cultos, mas abrangendo inclusive a própria instituição religiosa. Neste sentido é a lição de Ives Gandra Martins:

Ora, os templos de qualquer culto não são, de rigor, na dicção constitucional, os ‘prédios’ onde os cultos se realizam, mas as próprias igrejas. O que o constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. É de se lembrar que o vocábulo ‘igreja’ tanto serve para designar a instituição como o prédio, o mesmo se podendo dizer do vocábulo ‘templo’, extensivo ao próprio corpo humano – quando Cristo, ao referir-se ao Templo que se construiria em três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo.²⁸¹

Outro doutrinador contemporâneo, Roque Antônio Carraza, possui o mesmo entendimento, quando adverte que: “Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado à cerimônia religiosa, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.²⁸²

²⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. Revista de Direito Tributário n.º1, jul/set 1977, p. 8.

²⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionais e incondicionais – Inteligência do art. 150, Inciso VI e §4º e Art. 195, §7º da Constituição Federal. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 28, janeiro/1998, p. 79.

²⁸² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 716-7. Posição interessante é a defendida por Ronaldo Lindimar Marton: “Tendo em vista que as coisas não têm personalidade jurídica (isto é, os templos não têm personalidade jurídica, pois são apenas os edifícios onde são realizados cultos religiosos), o dispositivo constitucional apenas permite que se fale em ‘patrimônio do templo’, ‘renda do templo’ e ‘serviço do templo’ objetivamente considerados. Assim, o templo passa a ser visto como uma universalidade, isto é, conjunto de bens ou de fatos com destinação unitária, embora sem

Ocorre que, embora o art. 150, VI, “b” utilize a expressão “templo”, tal não significa que apenas bens imóveis estejam abrangidos pela imunidade, haja vista a necessária leitura em sintonia com o disposto no §4º, do mesmo artigo, que vincula a garantia ao patrimônio, renda e serviços utilizados nas atividades essenciais. Logo, por decorrência da expressão patrimônio, estão protegidos da tributação, também, os bens móveis.²⁸³

Diferentemente da expressão “templo”, onde há grandes divergências doutrinárias quanto ao seu conceito, o vocábulo “culto” não apresenta dissonância a respeito. Via de regra, os estudiosos do assunto indicam que a expressão engloba toda e qualquer manifestação religiosa, sem distinção entre uma e outra.²⁸⁴

Em artigo específico sobre o tema, o constitucionalista Celso Basto²⁸⁵ assevera que “culto é quaisquer das formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a Divindade”.

Embora a Constituição Federal garanta o livre exercício da liberdade religiosa, o que se expressa através do culto, entende-se que a manifestação de fé não pode contrariar os bons costumes. Neste sentido, Fernando Augusto Monteiro Perez:

Por outro lado, se faz necessário analisar o conteúdo do vocábulo ‘culto’, utilizado pelo legislador constitucional. Entendemos que qualquer forma de manifestação religiosa, desde que não seja atentatória à moral e aos bons costumes da sociedade, encaixam-se no contexto do legislador. Outra forma de manifestação não condizente com os padrões da sociedade, não poderá, em hipótese

personalidade jurídica. A ordem jurídica contempla situações semelhantes, tais como a dos condomínios edifícios ou a dos espólios, que não tem personalidade jurídica, mas têm patrimônio e renda”.(MARTON, Ronaldo Lindimar. A lei complementar e a regulação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD, v. 6, n.º, p. 349-376, jul.-dez./2012)

²⁸³ “A propriedade de caminhões e ônibus, utilizados para prestação de cultos, é imune ao imposto sobre propriedade de veículos automotores. Hoje em dia, em face da largueza da imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, §4º da CF/88), que deixou de ser objetiva, como era nos textos constitucionais passados, para se tornar subjetiva, amplitude esta reconhecida por nossa Corte Constitucional, quaisquer veículos automotores licenciados em nome de igrejas estão imunes, a não ser que os mesmos estejam sendo utilizados para fins alheios às finalidades essenciais das instituições religiosas”(SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008., p. 188-9).

²⁸⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 231.

²⁸⁵ BASTOS, Celso. Imunidade dos Templos. In: Revista de Direito Tributário n.º 5. São Paulo, Ano II, julho/setembro de 1978, p. 223-31.

alguma, usufruir do benefício da imunidade prevista no art. 150, VI, 'b' da CF.²⁸⁶

Para Roberto Medaglia Marroni Neto²⁸⁷, porém, não são os bons costumes ou a moral que limitam o exercício de culto, mas somente a lei. Ou seja, o exercício do culto religioso deve restar limitado tão somente aos preceitos legais.

Analisando a expressão completa (“templos de qualquer culto”), o mesmo autor indica que, para a doutrina clássica, representa o prédio onde se realizam as homenagens às entidades espirituais (corrente restritiva), bem como suas adjacências, abrangendo o local do culto, as casas paroquiais, residências dos párocos, etc. (corrente mais flexível).²⁸⁸

Já para os adeptos da concepção contemporânea²⁸⁹, a expressão cunhada no texto constitucional representa a imunidade dos templos enquanto religião²⁹⁰, vista no seu todo, não podendo restringir-se aos prédios envolvidos nos cultos.

Aqui importa trazer à baila a temática envolvendo a dimensão coletiva da liberdade religiosa (amplamente abordada no item 2.3.2), tal como previsto no direito português e espanhol. Conforme leciona a doutrina ibérica²⁹¹, a titularidade do direito à liberdade religiosa não se limita, constitucionalmente, às pessoas físicas, razão pela qual a proteção aos direitos da pessoa jurídica (entidade religiosa) traz significativo relevo, haja vista que as manifestações religiosas normalmente são exercidas de maneira coletiva, através de grupos, assembleias e, modernamente, instituições religiosas juridicamente constituídas.

²⁸⁶ PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Expressão e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. In: Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, set/out. São Paulo: Vellenich, 2000, p. 67-8.

²⁸⁷ NETO, Roberto Medaglia Marroni, Imunidade dos templos de qualquer culto, in: Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

²⁸⁸ Ibid.

²⁸⁹ Ibid.

²⁹⁰ Não se aplica, evidentemente, aos cultos satânicos e demoníacos. Neste sentido, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: “Embora a imunidade dos templos e dos cultos seja, em regra, incondicionada, deduz-se, diante do próprio texto constitucional, que tal imunidade, além de não alcançar as atividades econômicas não relacionadas com as finalidades essenciais das instituições religiosas (art. 150, §4º, da CF/88), ou que possam causar a mínima tendência que seja de concorrência econômica desleal, não abrange os templos de inspiração demoníaca, nem cultos satânicos, nem suas instituições, 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.” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008., p. 195-6)

²⁹¹ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

Tal peculiaridade é de suma importância na análise da imunidade sobre os templos, onde se objetiva, em última análise, garantir o livre exercício da liberdade religiosa. De nada bastaria a proteção unicamente direcionada ao indivíduo, sem a correspondente tutela à instituição religiosa, pois, como visto, via de regra o fenômeno religioso é manifestado coletivamente.

Daí porque a expressão “templo” corresponde a um *conceito espiritual*, não significando apenas o prédio onde se pratica o culto, senão se identifica com a própria religião.

Assim é que a proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado.

Não obstante a digressão doutrinária, retro abordada, é certo que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ser estudada sem levar em consideração o disposto no § 4º, do art. 150, da Constituição Federal – que faz expressa referência à alínea “b”, do inciso VI – ao estabelecer que a imunidade só é aplicável quanto ao patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades essenciais das entidades nela mencionadas.

Também neste tópico a doutrina nacional apresenta divergências, podendo as concepções serem classificadas como *restritivas*, *moderadas* e *ampliativas*.

Para a primeira (restritiva), o patrimônio, renda ou serviços só não serão tributados se estiverem diretamente ligados às necessidades essenciais da entidade religiosa, ou na sua manutenção. Em outras palavras, não será aplicável a regra em questão quando as religiões explorarem atividades outras que não vinculadas às suas atividades essenciais, como é o caso de exploração de atividades econômicas. Esta é a posição de José Manoel da Silva²⁹², ao asseverar que pode incidir tributo sobre bens pertencentes à igreja, “desde que não sejam instrumentos desta, entendendo-se por instrumento os bens e serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades’”. Idêntico raciocínio é afirmado por Hugo de Brito Machado, quando aduz que “pode incidir imposto sobre bens pertencentes à igreja, desde que não sejam instrumentos desta”.²⁹³

²⁹² SILVA, José Manoel da. Imunidades dos templos de qualquer culto. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 14. São Paulo: Dialética, 1996, p. 23-30.

²⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 237.

Para a corrente moderada, a imunidade pode ser estendida a outras atividades, desde que relacionadas ao culto, ou ainda quando executadas dentro do âmbito da igreja. Posição esta que é defendida por Celso Bastos, ao dispor que:

A atividade, portanto, será imune na medida em que praticada nos templos e com a finalidade da prestação de culto. Assim, englobam-se as demais espécies tributárias que abarcam a transação com mercadorias, ICM, que abarcam a prestação de serviços, ISS, toda vez em que essas atividades estejam vinculadas física e teleologicamente ao culto e ao templo. Assim, venda de objetos litúrgicos, dentro do âmbito da igreja ou no seu átrio, efetuadas por pessoas ligadas ao próprio culto, estão imunes. O mesmo não se dá com a venda desses mesmos objetos efetuada, quer por ordens religiosas, quer por comerciantes leigos, fora do âmbito espacial do templo.²⁹⁴

A posição ampliativa é defendida por Ives Gandra da Martins, quando adverte que:

apenas se a atividade econômica provocar desequilíbrio na concorrência, a imunidade não se lhe aplica, visto que a destinação exclusiva para as finalidades das entidades imunes, que não provoque desequilíbrio na livre concorrência, não retira a imunidade de tais atividades.²⁹⁵

Posição análoga é advogada por Fernando Augusto Monteiro Perez, lecionado no seguinte sentido:

A imunidade dos templos refere-se não somente ao tempo, mas também às atividades nele exercidas, inclusive nas demais áreas utilizadas, ainda que indiretamente, para a prática do culto. As atividades religiosas, sejam elas de qualquer natureza como, por exemplo, missas e catequeses, sempre serão imunes, ao passo que as atividades conexas cuja renda é revertida em favor do culto somente poderão ser tributadas se vierem a adquirir cunho empresarial, com prejuízos ao regime da livre concorrência.²⁹⁶

Uma vez expostas as bases doutrinárias que circundam a temática, cumpre agora apresentar a posição adotada perante o órgão de cúpula do Poder Judiciário

²⁹⁴ BASTOS, Celso. Imunidade dos templos. In: Revista de Direito Tributário n.º 5. São Paulo, Ano II, julho/setembro de 1978, p. 233.

²⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionais e incondicionais – Inteligência do art. 150, Inciso VI e §4º e Art. 195, §7º da Constituição Federal. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 28, janeiro/1998, p. 31.

²⁹⁶ PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Expressão e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. In: Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, set/out. São Paulo: Vellenich, 2000, p. 77.

brasileiro. O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de enfrentar a questão, sob a égide de mais de uma Constituição Federal.

Quando da vigência Carta Magna de 1946, foi apreciado o Recurso Extraordinário n.º 21.826/DF, tendo como objeto a imunidade então prevista no art. 31, V, “b”, onde claramente se constata que foi adotada a doutrina clássica (restritiva), reconhecendo a imunidade exclusivamente sobre o prédio onde se realizam os cultos, senão vejamos:

A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, É LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO A ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO.²⁹⁷

Importante ressalva é feita por Roberto Medaglia Marroni Neto, analisando o acórdão acima transcrito, no sentido de que a Constituição Federal de 1946 não continha regramento análogo ao atual § 4º do art. 150, que vincula a imunidade dos templos ao “patrimônio renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais” das entidades religiosas, o que poderia justificar a posição adotada naquela oportunidade.²⁹⁸

A matéria voltou a ser objeto de análise pelo Excelso Pretório no ano de 2002, desta vez em sessão plenária, quando a Mitra Diocesana de Jales/SP, postulava o reconhecimento da imunidade com relação ao IPTU, não só em relação ao local onde se realizavam os cultos da entidade religiosa, mas a todos os seus imóveis, tanto os ligados a atividades pastorais (residência dos padres, locais de reunião e administração, centros pastorais, etc.), mas também os imóveis alugados a terceiros. O julgado restou assim ementado:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, ‘b’ e § 4º, da Constituição.

²⁹⁷ RE 21826, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/07/1953, ADJ DATA 07-03-1955 PP-00898 ADJ DATA 24-06-1957 PP-01534 DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352.

²⁹⁸ NETO, Roberto Medaglia Marroni, Imunidade dos templos de qualquer culto, in: Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 235.

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.²⁹⁹

Como se pode ver, a Corte Suprema, ao apreciar novamente a matéria, agora sob os auspícios da Constituição Federal de 1988, acolheu a corrente moderada, admitindo a aplicação da imunidade não apenas quanto aos prédios onde são celebrados os cultos religiosos, mas também sobre os demais relacionados à atividade da igreja. Mesmo aqueles imóveis eventualmente alugados a terceiros podem estar acobertados pela imunidade, quando restar provado que sua renda é utilizada para subsidiar as atividades consideradas essenciais da instituição.

Possível constatar, ainda, que o Tribunal não acolhe, até o presente momento, a corrente denominada contemporânea, que vislumbra a possibilidade de aplicar a imunidade a todas as atividades da entidade religiosa.

Quanto aos demais aspectos do regramento constitucional, verifica-se que, contrariamente ao que ocorre em outros países³⁰⁰, o Direito brasileiro optou por contemplar a imunidade exclusivamente com relação aos impostos, não abrangendo, assim, as demais formas de exação, como taxas, contribuições de melhorias, contribuições gerais, contribuições de intervenção do domínio econômico, FGTS, etc.³⁰¹

Do mesmo modo, o dispositivo em questão limita-se a impedir a instituição de imposto (obrigação principal), não desonerando a entidade religiosa do cumprimento

²⁹⁹ RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

³⁰⁰ Em Portugal, por exemplo, a Lei 16/2001, em seu art. 32, estabelece que "As pessoas coletivas religiosas inscritas estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local".

³⁰¹ Assim já decidiu o Supremo Tribunal Federal: "- CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição e espécie tributaria distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido." (RE 129930, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 07/05/1991, DJ 16-08-1991 PP-10788 EMENT VOL-01629-02 PP-00257 RTJ VOL-00136-02 PP-00846).

das obrigações acessórias³⁰². De modo especial, verifica-se que, como preconiza o art. 9º, §1º do Código Tributário Nacional³⁰³, a imunidade não desonera o contribuinte da condição de substituto tributário³⁰⁴. Ou seja, não exclui a atribuição à entidade religiosa da condição de responsável pelos tributos que lhe caiba reter na fonte, nas hipóteses previstas em lei³⁰⁵. Sobre o tema, pertinente é a lição de Leandro Paulsen:

³⁰² Necessário trazer à baila, neste tópico, a valiosa contribuição de Leandro Paulsen, em recente obra denominada “Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros”. Segundo o tributarista gaúcho, o exercício da tributação não se esgota no dever fundamental de pagar impostos, amplamente referido neste estudo (de modo especial no item 3.2), isto porque a tributação não prescinde da ampla colaboração dos cidadãos, em um sentido mais amplo de cooperação, ajuda, auxílio, requerendo que concorram para a efetividade da tributação. necessário, portanto, que as pessoas coordenem esforços, participando conforme as suas possibilidades para que a tributação ocorra e cumpra a sua finalidade. Esta obrigação, segundo leciona, abrange uma plêiade de obrigações que ensejam ao fisco ciência quanto à ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos e que, inclusive, facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. Estas obrigações aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou instrumentais. Para o estudo ora desenvolvido, deve ser destacado que o dever de colaboração alcança inclusive quem não é chamado a suportar o pagamento de tributos, porque não revela capacidade contributiva e não pratica os fatos geradores ou porque é beneficiário de isenção ou imunidade. Até porque o art. 194 do Código Tributário Nacional indica que a fiscalização tributária alcança inclusive às pessoas que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Ainda, não há qualquer norma que exima o ente imune de figurar como substituto tributário. Estas conclusões decorrem da constatação de que o Estado é instrumento da própria sociedade e que visa à garantia e à promoção de direitos fundamentais a todos, existindo um dever geral tanto de contribuir como de facilitar a fiscalização e a arrecadação e de atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias ou alheias. Assim, o dever de pagar tributos é insuficiente para explicar a imposição de obrigações a não contribuinte (como ocorre que as entidades religiosas), donde advém a importância de se ter claro o dever de colaboração com a tributação, que é de todos, contribuintes ou não. O primeiro foca na capacidade contributiva das pessoas; o segundo, na sua capacidade de colaboração. (PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 28-31).

³⁰³ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - cobrar imposto sobre: b) templos de qualquer culto; § 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

³⁰⁴ “Substituto tributário é a pessoa a quem a lei determina, em caráter originário, que efetue o pagamento de determinado tributo em lugar do contribuinte. Pode-se dizer, com maior detalhamento, que substituição tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativa ao contribuinte (substituído) – situação essa que se revela no pressuposto de fato da regra matriz de substituição -, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou meramente a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que tampouco tenha sido pago pelo contribuinte.” (PAULSEN, op. cit., p. 78).

³⁰⁵ Como ocorre, exemplificadamente, com o disposto do art. 6º, §2º, II, da Lei Complementar 116/2003.

Outro caso que desperta discussões diz respeito à capacidade de colaboração do entes imunes. Cabe destacar, no ponto, que a imunidade, por si só, não afeta de modo algum a capacidade de colaboração de tais pessoas, porquanto esta diz respeito ao cumprimento de obrigações de colaboração e não ao pagamento de tributos. Os entes imunes, em função da proibição constitucional de que lhes sejam cobrados determinados tributos, não ocupam o polo passivo das respectivas obrigações contributivas, mas continuam com o dever de colaborar, não havendo qualquer impedimento a que sejam colocados no polo passivo de relações de colaboração. Daí porque podem ser mantidos ou colocados por lei na condição de substitutos tributários, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 202.987 e no AgRgRE 446.530

Especificamente sobre a imunidade dos templos de qualquer culto, frisam Luiz Mesquita Filho e Hélio Silvío Ourém Campos:

Essas são as chamadas obrigações acessórias, tendo as instituições o dever de cumpri-las perante o fisco, prestando informações aos órgãos tributários, procedendo, retenções e recolhimento dos tributos como ISS (Imposto Sobre Serviços), Previdência Social, IRRF (Imposto sobre a Renda Retido na Fonte), etc. Há também obrigações como pagamentos de taxas, recolhimento do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) e do PIS (Programa de Integração Social). É indispensável ao líder religioso na condição de responsável perante a instituição, atentar especialmente quanto às obrigações relacionadas aos tributos e contribuições retidos de terceiros. Olvidando-se do recolhimento de tributos retidos, estará este responsável incorrendo em crime de apropriação indébita e sujeito, portanto, às cominações da Lei 8.137/1990 (Crime Contra a Ordem Tributária)³⁰⁶

No pertinente à classificação como objetiva/subjetiva, Ricardo Lobo Torres³⁰⁷ indica que a imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos³⁰⁸.

³⁰⁶ CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 63.

³⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 212.

³⁰⁸ Heleno Torres é avesso à classificação das imunidades em subjetiva/objetiva. Para o autor, todas as imunidades são subjetivas, posto que tais normas não incidem sobre coisas: "As imunidades tributárias são garantias constitucionais dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores, estabelecendo proibição de exercício da competência tributária no âmbito material autorizado pela Constituição, e, em contrapartida, destinadas mediamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes direito público subjetivo de não tributação sobre os bens, as pessoas, serviços ou situações declarados imunes. Apenas mediamente as regras imunitárias reportam-se aos beneficiários, garantindo a estes os seus efeitos, quando eventualmente possam ser descumpridas pelos destinatários imediatos. Por conseguinte, não é cabível, como sói afirmar-se, uma classificação das imunidades entre subjetivas e objetivas, porque tais normas não 'incidem' sobre coisas (ditas objetivas). Todas são subjetivas e dirigidas, ao mesmo tempo,

Segundo o autor, a imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas. Titular da imunidade é a instituição religiosa e não o templo considerado objetivamente; mas só será imune na dimensão correspondente ao templo e ao culto.³⁰⁹

Por derradeiro, a regra de intributabilidade aqui analisa classifica-se como imunidade propriamente dita, pois serve de proteção de direitos amparados por cláusula pétreas, por servir como garantia material dos direitos fundamentais, trazendo consigo intensa carga axiológica, uma vez que alberga os valores constitucionalmente fixados em favor dos direitos fundamentais.³¹⁰

3.6 O TRATAMENTO FISCAL DA LIBERDADE RELIGIOSA NO DIREITO COMPARADO

Considerando que a laicidade constitui princípio consolidado na quase totalidade dos países ocidentais, ao mesmo tempo em que garantem o livre

mediata e imediatamente, aos sujeitos indicados nas regras constitucionais. Toda imunidade é subjetiva, portanto, mesmo aquelas que alcançam bens (livros, jornais), pois somente os beneficiários correlatos podem usufruir da sua eficácia.” (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1650).

³⁰⁹ Neste mesmo sentido, Luciano Amaro: “As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (p. ex. 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 (p. ex., o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (p. ex. 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 é a imunidade” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 150).

³¹⁰ Explicita Heleno Torres: “Dentre outras possibilidades classificatórias, as normas imunitárias podem ser distinguidas entre imunidades propriamente ditas e imunidades impróprias, conforme sirvam à proteção de direitos amparados por cláusulas pétreas, como a autonomia federativa ou direitos humanos (imunidades propriamente ditas), ou prestam-se unicamente a formular uma norma de evitação ao tributo, sem qualquer amparo por cláusulas de eternização (imunidades impróprias). As imunidades propriamente ditas são aquelas protegidas por cláusulas pétreas (art. 60, IV, ‘b’ e ‘d’, da CF), por servirem como garantias materiais do federalismo e dos direitos fundamentais. Nessas modalidades, toda regra de imunidade, por ser espécie de garantia material a direitos fundamentais (i) ou de autonomia federativa (ii), concentra sobre si intensa carga axiológica, ao acompanhar os valores constitucionalmente albergados em favor do federalismo (imunidade recíproca) ou dos direitos fundamentais. A atividade interpretativa dessas imunidades deve ser sobretudo coerente com tais valores, na busca do efetivo caráter teleológico que elas desejam preservar. (TORRES, op. cit., p. 1651).

exercício do culto e da liberdade de crença, importa analisar de que forma outras nações disciplinam o tratamento fiscal às confissões religiosas, como forma de viabilizar a comparação com a realidade brasileira, o que permitirá enfrentar a questão dos limites, tema a ser enfrentado no próximo capítulo.

3.6.1 Alemanha

Embora a Alemanha se apresente notoriamente como um Estado laico, onde há sensível separação entre religião e política, no campo tributário notam-se resquícios de imbricamentos próprios do período medieval, onde o sistema jurídico coloca à disposição de um pequeno número de entidades religiosas mecanismos de arrecadação e financiamento, mediante tributação. Trata-se do denominado “imposto eclesiástico”.

Como é cediço, alguns dispositivos da Constituição de Weimer de 1919 ainda permanecem vigentes no ordenamento jurídico alemão, quais sejam, do art. 136 ao 141, mesmo após a promulgação da Constituição de Bohn, de 1949.

Os dispositivos ainda em vigor são justamente os que tratam da relação entre ordens religiosas e o Estado alemão, inclusive no pertinente às relações tributárias.

Nesta análise, importante questão é trazida pelo art. 137, pois ao mesmo tempo em que refere não existir uma Igreja do Estado (§1º), faz referência de que as sociedades religiosas constituídas na forma de pessoas jurídicas de direito público continuarão a sê-lo, sendo que as demais instituições também poderão gozar deste status se assim solicitarem, desde que cumpridos requisitos impostos pela lei (§5º).

Segundo o §6º do mesmo dispositivo legal, as sociedades que forem instituições de direito público têm o direito de cobrar impostos, de acordo com as disposições legais dos Estados, com base na lista de contribuintes civis.

O regramento constitucional, portanto, estabelece o financiamento das entidades religiosas que gozem da condição de pessoas jurídicas de direito público, que se dará mediante tributação, com a instituição do imposto eclesiástico.

Klaus Tipke salienta que possuem este status de pessoa jurídica de direito público, com a prerrogativa de imposição tributária, as Igrejas Evangélicas do Land e as dioceses da Igreja Católica, assim como a comunidade religiosa judaica.³¹¹

³¹¹ TIPKE, Klaus. Direito Tributário, Vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 757.

O tributarista alemão ainda adverte que só gozará desta prerrogativa as instituições que se mostrarem fiéis ao direito, ou seja, que ofereçam garantia de que observará o direito vigente, o que não ocorre, v.g., com as comunidades muçulmanas, embora contem com cerca de três milhões de crente no território alemão, formando a terceira maior comunidade religiosa da Alemanha. Ocorre que estas instituições não possuem estruturas organizacionais claras, nem admitem a agremiação religiosa, ou sua desvinculação, como exercício de um direito, além de exigirem um Estado Teocrático, formulações estas contrárias a um modelo democrático de Direito.³¹²

A soberania legislativa para o imposto eclesiástico é dos Länder, razão pela qual o “Direito Tributário Eclesiástico Estatal” está assentado no Direito Constitucional dos Land e das Leis Tributárias Eclesiásticas dos Länder. As decisões de alíquota fixando o montante do imposto eclesiástico são enunciadas pelas juntas deliberativas competentes (eleitas por maioria) segundo os regulamentos tributário-eclesiásticos. Assim é que os regulamentos tributário-eclesiástico e as decisões de alíquotas tributário-eclesiásticos adquirem pelo reconhecimento e/ou autorização estatal e sua publicação, nas fontes oficiais eclesiásticas, a qualidade também na esfera estatal de alíquotas vinculantes de direito público.³¹³

As leis tributárias eclesiásticas estabelecem que permanece a cargo das comunidades religiosas, por suas próprias ordens impositivas, definir quais as pessoas jurídicas em concreto devem ser credoras do imposto eclesiástico, sendo possíveis três hipóteses: a) a cargo das paróquias (sistema tributário da igreja local); b) às dioceses católicas e ou às igrejas evangélicas do Land (sistema diocesano), ou c) as paróquias e as dioceses e/ou igrejas do Land devem ser credoras uma ao lado da outra do imposto eclesiástico. Como regra, vige o sistema centralizador diocesano.

O pressuposto do dever tributário eclesiástico é a filiação como membro de uma igreja arrecadadora de impostos ou outra comunidade religiosa. A forma de filiação a determinada instituição é por esta estabelecida. De modo diverso, o direito de retirada da Igreja é um instituto estatal.

³¹² TIPKE, Klaus. Direito Tributário, Vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 758-9.

³¹³ Ibid., p. 759-60.

A legislação permite que o recolhimento do imposto eclesiástico se dê juntamente com outras exações, tais como o imposto de renda, sobre a propriedade e o imposto fundiário, sendo que a grande totalidade das instituições resta por optar pelo recolhimento em conjunto com o imposto de renda, o que se dá basicamente como um critério de justiça fiscal, pois assim o pagamento do imposto se dará, nas duas hipóteses, segundo a capacidade contributiva do agente.

Por derradeiro, e em consonância com a determinação a que o imposto eclesiástico tenha que observar o ordenamento jurídico vigente, resta inevitável a observância dos direitos fundamentais quando da cobrança da exação, inclusive quanto às limitações próprias do ramo tributário, como ocorre, além da necessidade de observância da capacidade contributiva, também a limitação resultante da proibição de confisco e tratamento isonômico entre os fiéis/contribuintes que se encontrem em situações análogas.

O ponto que deve ser destacado, neste particular, é que o imposto eclesiástico é, a requerimento da igreja, administrado por funcionários do Fisco. Ou seja, coloca-se a máquina estatal à disposição das igrejas, objetivando seu financiamento, mediante tributação³¹⁴. Portanto, constata-se que na Alemanha ainda não ocorreu a devida separação entre Estado e Igreja (ao menos na esfera tributária), vez que aquele ainda atua na qualidade de *longa manus* desta, no intuito claro de fomentar o sustento das ordens religiosa, o que não condiz com um estado dito laico, como é o tedesco.

3.6.2. Portugal

Desde 2001, Portugal possui legislação própria abordando os mais diversos temas ligados à manifestação religiosa, inclusive no que se refere às questões de cunho tributário. Trata-se da Lei n.º 16, de 22 de junho de 2001, denominada Lei da Liberdade Religiosa.³¹⁵

³¹⁴ TIPKE, Klaus. Direito Tributário, Vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 763.

³¹⁵ Jorge Miranda ensina que a Lei da Liberdade Religiosa está assente nos seis grandes princípios, quais sejam, da liberdade, da igualdade, da separação, da não confessionalidade, de cooperação e de tolerância. (MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em <[http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmiran da Estado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf](http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmiran%20da%20Estado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf)>. Acesso em: 06 maio 2014. p. 39).

Referida lei, que certamente é a mais completa e avançada sobre a temática entre todos os países consultados nesta dissertação, é dividida em oito capítulos, totalizando 69 artigos, abordando temas como princípios, direitos individuais e coletivos de liberdade religiosa, regras estatutárias de igrejas e comunidades religiosas, acordos entre pessoas coletivas religiosas e o Estado, sobre a criação da Comissão da Liberdade Religiosa, além de um capítulo específico destinado às relações mantidas com a Igreja Católica.

As disposições sobre tributação estão elencadas no Capítulo III, destinado aos direitos coletivos de liberdade religiosa, de modo mais específico nos arts. 31 (“Prestações livres de impostos”) e 32 (“Benefícios fiscais”).

O primeiro artigo estabelece que as igrejas e demais comunidades religiosas podem livremente, sem estarem sujeitas a qualquer imposto, receber prestações dos crentes para o exercício do culto e dos ritos, bem como donativos para a realização dos seus fins religiosos, sejam estes eventuais ou regulares. Poderão também, independentemente da tributação, fazer coletas públicas e distribuir gratuitamente publicações com declarações, avisos ou instruções em matéria religiosa.

Entretanto, a benesse legal não será aplicada em caso de prestação de serviço de formação, terapia ou aconselhamento espiritual, oferecidos empresarialmente. Esta exceção é assaz elucidativa do avanço da legislação portuguesa, preocupada em conter o uso abusivo das regras de não-tributação das atividades religiosas, evitando sua aplicação nas hipóteses em que visivelmente a entidade não esteja perseguindo fins confessionais, mas sim comerciais.

A disposição seguinte (art. 32) fixa que as pessoas coletivas religiosas estarão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral³¹⁶, seja regional ou local, sobre os lugares de culto e outros prédios (ou partes deles) diretamente destinados à realização de fins religiosos; sobre as instalações de apoio às atividades com fins religiosos; sobre os seminários ou quaisquer estabelecimentos efetivamente destinados à formação de ministros do culto ou ensino da religião; sobre as dependências ou anexos dos prédios antes referidos, ao uso de instituições particulares de solidariedade social; sobre os jardins e logradouros destes prédios, desde que não destinados a fins lucrativos.

³¹⁶ Neste ponto há divergência com relação ao regramento brasileiro, onde a imunidade abrange tão somente os impostos (CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 69).

Igualmente não haverá incidência de impostos com incidência patrimonial quanto às aquisições de bens para fins religiosos, nem tampouco aos atos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas coletivas religiosas.

A exemplo de outras nações, também em Portugal prevê a possibilidade de deduzir do imposto sobre os rendimentos os valores atribuídos por pessoas singulares a pessoas coletivas religiosas, desde que estas estejam devidamente inscritas para tais efeitos.

Outra previsão é a de que uma quota equivalente a 0,5% do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares pode ser destinada pelo contribuinte, para fins religiosos ou de beneficência, a uma igreja ou comunidade religiosa radicada no país, que indicará na declaração de rendimentos, desde que a instituição tenha requerido o benefício fiscal. Em tais casos, as verbas serão entregues pelo Tesouro às respectivas igrejas/confissões ou às suas organizações representativas, que deverão declarar, em relatório anual, o destino dado aos montantes recebidos.

Em respeito à liberdade religiosa, bem como em homenagem ao princípio da igualdade, há alternativa para o contribuinte que não queria fazer uso da destinação de recursos fiscais às congregações, podendo fazer uma consignação fiscal equivalente a favor de uma pessoa coletiva de utilidade pública de fins beneficentes, ou de assistência, ou de fins humanitários, ou um de uma instituição particular de solidariedade social, devendo indicá-la na sua declaração de rendimentos.

Portanto, assim como ocorre na Alemanha, acima abordada, também em Portugal há mitigação do princípio da laicidade estatal, posto que há expressa previsão de que o Estado poderá destinar recursos públicos às Igrejas, valores estes indicados pelos próprios crentes em suas declarações de rendimentos, importâncias estas repassadas às pessoas coletivas religiosas pelo Tesouro do Estado.

Também aqui se verifica a atuação estatal como *longa manus* a serviço das igrejas, assumindo para si tarefas próprias de arrecadação e repasse de recursos, o que se apresenta incompatível com o princípio da separação entre religião e estado.

Questão importante na análise do tratamento fiscal dispensado às entidades religiosas em Portugal é a análise das concordatas firmadas com a Santa Sé, a primeira de 1940, posteriormente substituída pela de 2004.

Esta última estabelece, em seu art. 26, que a Igreja Católica e suas instituições, desde que dedicadas a fins religiosos, são isentas de imposto sobre contribuições dos fiéis para os cultos; ofertas para concretização de fins religiosos;

distribuição gratuita de publicações com avisos ou instruções religiosas e sua afixação nos lugares destinados ao culto. Ainda estabelece que serão isentos de impostos os lugares de culto ou edifícios que se destinem a fins religiosos, seminários e instituições de formação eclesial, além de outros bens imóveis de caráter religioso.

Já o art. 27 da concordata dispõe que a Igreja Católica, através da Conferência Episcopal Portuguesa, pode aderir ao sistema de receitas fiscais previsto no direito português.

Possível constatar que nenhum dos dispositivos implica em inovação no cenário legislativo português, vez que repetem as regras já traçadas pela Lei da Liberdade Religiosa. Também é possível afirmar que não há qualquer tratamento privilegiado à Igreja Católica, em detrimento dos demais credos, posto que não há qualquer benefício exclusivo à esta instituição.

A análise do contexto português é deveras interessante, pois ao mesmo tempo em que possui a legislação mais avançada sobre liberdade religiosa, incluindo os aspectos fiscais, também possui resquícios de um Estado confessional, ao permitir a destinação de verbas públicas (proveniente de impostos), inclusive ao ponto de serem arrecadados por autoridades estatais e repassados às organizações religiosas.

3.6.3. Espanha

Assim como Portugal, a Espanha também possui uma lei específica abordando a Liberdade Religiosa, qual seja, a Lei Orgânica n.º 7, de 05 de julho de 1980. Entretanto, a legislação espanhola está muito aquém da similar portuguesa, abordando o tema em poucos artigos (oito, ao total), e sem enfrentar os pontos amplamente referidos na lei do vizinho ibérico.

O tratamento tributário das entidades religiosas é delegado ao regime concordatário, ou seja, acordos celebrados entre o Estado e confissões religiosas organizadas. Até o presente momento, são quatro documentos regendo repasses de recursos públicos e isenções fiscais às entidades, tanto com a Igreja Católica, que possui personalidade jurídica de direito internacional através da Santa Sé, bem como com as igrejas evangélicas, comunidades israelitas e comissão islâmica.

A possibilidade de manutenção destes acordos está expressa na Constituição, quando em seu art. 16.3 salienta que os poderes públicos terão em conta as crenças religiosas da sociedade espanhola e manterão as consequentes relações de cooperação com a Igreja Católica e as demais confissões.

Do mesmo modo, a própria Lei Orgânica n.º 7, de 05 de julho de 1980 indica que o Estado, tendo em conta as crenças religiosas existentes na sociedade espanhola, estabelecerá acordos ou convênios de cooperação com as igrejas, confissões e comunidades religiosas devidamente registradas, que por seu âmbito e número de crentes tenham alcançado notórias raízes na Espanha. Todavia, salienta a referida legislação que estes acordos serão aprovados por leis das Cortes Gerais.

No pertinente ao regime fiscal, o Art. 7º, parágrafo segundo, admite que nos acordos ou convênios a serem entabulados possam ser estendidas às ditas entidades os benefícios fiscais que são previstos, no ordenamento jurídico geral, às entidades sem fins lucrativos e demais de caráter beneficente.³¹⁷

O primeiro acordo nestes moldes foi firmado com a Igreja Católica, qual seja, o “Acordo entre a Santa Sé e o Estado Espanhol para Assuntos Econômicos”, datado de 3 de janeiro de 1979, regido pelo Direito Internacional e ratificado no ordenamento interno.

Referido acordo estabelece, em seu art. XX, que gozarão de isenções de imposto e contribuições: a) as igrejas e capelas destinadas ao culto, assim como os edifícios e locais anexos destinados ao serviço ou à sede de associações católicas; b) a residência episcopal, as casas paroquiais, quando o imóvel for de propriedade da Igreja; c) os escritórios da Cúria e das Paróquias; d) as universidades eclesásticas e os seminários destinados à formação do clero; e) os imóveis utilizados por ordens, congregações e institutos religiosos canonicamente estabelecidos; f) colégios e outros centros de ensino, vinculados à hierarquia eclesástica.

O Acordo é expresso no sentido de que estão incluídos na isenção os jardins, as hortas e as dependências dos imóveis acima enumerados, desde que não destinados a atividades industriais ou qualquer outro uso de caráter lucrativo.

³¹⁷ CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 71.

Mesma sistemática de intributabilidade é aplicável às doações, legados ou heranças destinadas à construção de edifícios ou de casas religiosas, ou, de modo geral, à realização de cultos, que serão equiparados, em todos os efeitos tributários, aos destinados a finalidades beneficentes.

Assim como aos imóveis, o acordo estabelece total isenção tributária aos objetos destinados ao culto católico, assim como a publicação de instruções, cartas pastorais, boletins diocesanos e qualquer outro documento das autoridades eclesiásticas competentes, referentes ao governo espiritual dos fiéis, do mesmo modo que restarão livres de tributação as dotações do culto e a cônica percebida pelo clero.

Importante destacar que o parágrafo quarto, do art. XX ora em análise, assevera que todos os demais bens das entidades ou pessoas eclesiásticas, ou ingressos de receitas, que não estejam estritamente vinculados ao exercício de atividades religiosas próprias do seu apostolado, estarão sujeitas à tributação conforme as leis gerais do Estado, em paridade de condições com as demais instituições ou pessoas.

Com disposições análogas ao acordo firmado com a Igreja Católica, a Espanha também possui relações concordatárias com a Federação de Entidades Religiosas Evangélicas da Espanha (Ley 24/1992); com a Federação de Comunidades Israelitas da Espanha (Ley 25/1992), e a Comissão Islâmica da Espanha (Ley 26/1992), onde são estabelecidas, com as peculiaridades próprias de cada credo, isenções similares às aplicadas à Igreja Católica, com as características de proteção ao local do culto e a vinculação do benefício fiscal ao estrito exercício da liberdade religiosa.

Considerando que os acordos preveem a extensão às igrejas do regime fiscal atribuído às entidades sem finalidade lucrativa, importante destacar a Lei 30/1994, que dispõe sobre fundações e a participação privada em atividades de interesse geral, legislação esta em sintonia com as tendências tributárias europeias, ao estabelecer estímulos fiscais para favorecer a participação da iniciativa privada nas atividades que beneficiam coletivamente necessitadas, onde as igrejas foram beneficiadas por assimilação.

Posteriormente, em dezembro de 2002, é aprovada a Lei do Mecenato (Lei 49/2002), que fixa o regime fiscal das entidades sem fins lucrativos e dos incentivos fiscais ao mecenato, em cujo Título II estabelece o regime fiscal destas instituições,

aplicável igualmente às entidades confessionais que tenham firmado convênios de colaboração com o Estado Espanhol.

Por derradeiro, verifica-se que na Espanha também existe a possibilidade dos fiéis de cada confissão religiosa, desde que esta mantenha acordo com o Estado, de indicar a destinação de parcela (0,5239%) do valor devido a título de imposto de renda a ser repassado às instituições, para o cumprimento de determinadas finalidades.³¹⁸

Assim, nota-se que na Espanha também há previsão de financiamento público das entidades religiosas, através da opção dos fiéis em destinar parcela do seu imposto de renda, paralelamente à previsão de isenções fiscais ao patrimônio e à renda das instituições, desde que vinculados ao estrito cumprimento de suas finalidades, ou seja, ao pleno exercício da liberdade religiosa.

3.6.4. Itália

Haja vista a proximidade do governo central da Igreja Católica, corporificado na Santa Sé e sediada na Cidade do Estado do Vaticano³¹⁹, na Itália ainda é perceptível a estreita vinculação entre política e religião, não obstante a laicidade estatal implementada a partir do Tratado de Latrão, firmado em 11/02/1929.

Referido acordo internacional representa importante marco legislativo, posto que reconheceu a soberania da Santa Sé sobre o território do Vaticano, fixou a separação definitiva entre a Igreja Católica e o Estado italiano e fixou indenização à entidade religiosa pelos territórios tomados quando da unificação da Itália.³²⁰

Não obstante a preconizada secularização, diversos privilégios eclesiásticos foram mantidos, inclusive o reconhecimento da titularidade de imóveis para além dos muros do Vaticano, sendo que tais bens não são passíveis de desapropriação. Ainda, estabelece diversos itens que demonstram a recíproca colaboração, tais como a manutenção de serviços públicos dentro do território papal, como comunicação telegráfica, telefônica e prestação de serviços postais, além da

³¹⁸ TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*, Vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 756.

³¹⁹ Para melhor compreensão da diferença conceitual entre Santa Sé, Estado da Cidade do Vaticano e Igreja Católica, remetemos o leitor ao capítulo seguinte.

³²⁰ BROBLIO, Francesco Margiotta. *Estado e confissões religiosas*. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). *Dicionário de Política*. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 419-425.

disponibilização de ferrovias, tudo às expensas do governo italiano (art. 6º do Tratado).

No âmbito tributário, o acordo previu que os bens pertencentes ao Vaticano, ainda que situados no território romano, estão isentos de tributos, sejam os ordinários ou extraordinários.

Posteriormente, outros diplomas legais repetiram a previsão de isenções fiscais, especialmente aos edifícios destinados ao exercício do culto, em consonância com o princípio da liberdade religiosa, previsto na Constituição italiana. Este é o caso do “ICI” (*Imposta Comunale sugli Immobili*), instituído pelo Decreto Legislativo nº 504, de 30/12/1992, onde em seu art. 7.1 fixa as hipóteses de exceção à exação, entre as quais: a) os edifícios destinados exclusivamente ao exercício do culto; b) os edifícios de propriedade da Santa Sé indicados nos artigos 13, 14, 15 e 16 do Tratado de Latrão, de 11/02/1929.³²¹

Ao final do ano de 2005, o governo Berlusconi aprovou uma discutida norma que estendia a isenção ao pagamento do ICI para todos os imóveis da Igreja Católica, independentemente se sua vinculação ao exercício de culto. Um ano após, já no governo Prodi, a normativa foi limitada, prevendo que a isenção se aplicaria apenas aos imóveis com finalidade não exclusivamente comercial. Todavia, mesmo com a modificação legislativa, seria possível a manutenção da benesse fiscal aos prédios utilizados turisticamente, hotéis, centros de férias, negócios, sendo suficiente a presença de uma capela em sua estrutura. Esta medida vem sendo amplamente questionada pela União Europeia, haja vista seus reflexos à livre concorrência.³²²

Além das isenções fiscais, o direito italiano também prevê mecanismos de subsídios às confissões religiosas. Assim como ocorre com os demais países acima estudados, na Itália também há a possibilidade de destinação de parcela do imposto de renda, devido pelos cidadãos, a determinadas entidades religiosas.

Primeiramente a regra beneficiava apenas a Igreja Católica, através da Lei 222, de 20 de maio de 1985, que dispõe sobre os entes e bens eclesiásticos na Itália, e sobre o sustento do clero católico a serviço das dioceses. Segundo

³²¹ “Art. 7, 1. Sono esenti dall'imposta:

d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;”

³²² L'UE indagherà sull'esenzione dell'ICI per la Chiesa. Il Post. Milano, 24 set. 2010. Disponível em: <<http://www.ilpost.it/2010/09/24/lue-apre-una-nuova-indagine-sulleesenzione-dell'ici-per-la-chiesa/>>. Acesso em: 23 set. 2014.

estabelece o art. 47 da legislação em referência, a partir no ano fiscal de 1990, todo contribuinte pessoa física poderá destinar a quota parte de “otto per mille” do imposto de renda, com a opção de indicar a aplicação com a gestão direta pelo Estado em atividades de interesse social ou de caráter humanitário, ou, a sua escolha, em atividades de cunho religioso, com a gestão direta da Igreja Católica. A opção deverá ser assinalada na declaração anual de rendimentos do contribuinte.

A destinação destes valores é indicada no art. 48, sendo que a parcela atribuída ao Estado deverá ser aplicada na intervenção extraordinária contra a fome no mundo, calamidades naturais, assistência ao refugiado e conservação dos bens culturais. Já os valores atribuídos à Igreja Católica deverão ser aplicados na exigência do culto da população, sustento do clero, intervenções caritativas a favor da coletividade nacional ou de países do terceiro mundo.

Em 1986 a regra foi estendida a outras confissões religiosas, aumentando para sete as opções de destinação do “otto per mille” sobre o imposto de renda. Além do Estado italiano e da Igreja Católica, ingressaram na relação de possíveis beneficiários: a União das Igrejas Cristãs Adventistas do Sétimo Dia, as Assembleias de Deus na Itália, a União das Igrejas Metodistas e Valdenses, a Igreja Evangélica Luterana na Itália e a União da Comunidade Hebraica Italiana.

Segundos dados fornecidos pelo jornal italiano “Il Post”, em média 40 por cento dos cidadãos italianos optam pela destinação do seu imposto de renda. Destes, 80% elegem a Igreja Católica como destinatária dos recursos, o que representa valores aproximados a 1 bilhão de euros anuais, dos quais um terço é destinado exclusivamente às despesas dos sacerdotes, segundo o periódico.³²³

Na Itália, além dos subsídios de cunho fiscal, ainda outros pontos demonstram a estreita vinculação entre o Estado e confissões religiosas, de modo especial com a Igreja Católica. O próprio Tratado de 1929 (Tratado de Latrão) estabelece várias hipóteses de subsídios à Igreja. Um dos pontos curiosos é a previsão contida no art. 6º do Tratado, que estabelece a obrigação de fornecimento gratuito de água ao Vaticano.³²⁴ Ainda, o governo italiano subvenciona escolas

³²³ QUELLO che la Chiesa non paga: Un punto della situazione su privilegi ed esenzioni, tornati d'attualità visto che si parla di tagli. Il Post. Milano, 20 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.ilpost.it/2011/08/20/privilegi-esenzioni-chiesa/>>. Acesso em: 23 set. 2014.

³²⁴ “Art. 6. L'Italia provvederà, a mezzo degli accordi occorrenti con gli enti interessati, che alla Città del Vaticano sia assicurata un'adeguata dotazione di acque in proprietà.”

confessionais particulares e é o responsável pelo pagamento dos salários dos professores de religião católica em escolas públicas.³²⁵

3.7 A TRIBUTAÇÃO E A LIBERDADE RELIGIOSA

Diante do que foi exposto neste capítulo, conclui-se que a tributação representa importante instrumento de proteção à liberdade de credo e de culto, por meio do instituto da imunidade, garantindo a não interferência estatal em questões confessionais, concretizando, ademais, o princípio da laicidade estatal.³²⁶

Se nos primórdios a imunidade denotava caráter de privilégio a determinadas classes (clero e nobreza), atualmente não mais se reveste desta faceta, mas como meio constitucionalmente estabelecido para atingir propósitos almejados pelo próprio Estado (liberdade, princípio federativo, promoção da cultura, etc.).

Aliás, apenas fins desta magnitude justificam a dispensa ao dever fundamental de pagar impostos, a todos estendida, como decorrência da solidariedade social, própria da tributação em um modelo de Estado Fiscal.

É com estes “pré-juízos” que deve ser analisada a imunidade dos templos de qualquer culto.

Entretanto, muito embora a estreita vinculação entre a tributação e o direito à livre expressão religiosa, ostentando a imunidade o status de garantia fundamental, não significa que o instituto não conheça limitações. Pelo contrário, é necessário fixar o seu correto delineamento, justamente para não desvirtuar da teleologia ditada pela constituição.

O enfrentamento dos limites à imunidade dos templos de qualquer culto será abordado no capítulo seguinte.

³²⁵ QUELLO che la Chiesa non paga: Un punto della situazione su privilegi ed esenzioni, tornati d'attualità visto che si parla di tagli. Il Post. Milano, 20 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.ilpost.it/2011/08/20/privilegi-esenzioni-chiesa/>>. Acesso em: 23 set. 2014.

³²⁶ Com acerto Heleno Torres, ao asseverar que: “A imunidade a impostos sobre templos de qualquer culto manifesta-se como evidente garantia material em favor da liberdade de culto e crenças religiosas, no espaço da separação entre igreja e Estado, preservada que está a laicidade estatal no art. 18 (sic) do texto supremo, como forma de evitar qualquer desestímulo ou ação estatal sobre as manifestações de fé e opções religiosas. A imunidade assinalada é, pois, uma típica garantia material ao art. 5º, incisos VI, VII e VIII, que resguardam a liberdade de consciência e de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, com proteção aos locais de culto e suas liturgias, sem discriminação de nenhuma espécie, como prescreve o inciso IV do art. 3º, da CF. (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p.1653).

4 ANÁLISE CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO DAS ENTIDADES RELIGIOSAS NO CENÁRIO JURÍDICO BRASILEIRO NA ATUALIDADE (OU “COMO CÉSAR VEM PERDENDO O QUE É DE CÉSAR”): O ENFRENTAMENTO DOS LIMITES.

Uma vez exposto o panorama geral acerca da laicidade estatal e da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, passa-se, agora, à análise crítica desta relação, objetivando traçar os limites correspondentes.

Para tanto, será necessário abordar questões consideradas polêmicas, como a (im)possibilidade de extensão da imunidade tributária às entidades religiosas na exploração de atividades econômicas; as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a destinação do patrimônio às finalidades essenciais das instituições; as disposições tributárias do acordo internacional firmado com a Santa Sé, que estabeleceu o Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil; e, por fim, as propostas de alteração legislativa atualmente em tramitação no Congresso Nacional, que, se aprovadas, trarão significativo impacto à questão envolvendo tributação e liberdade religiosa.

Ao final, serão apresentadas as propostas de limites à imunidade em voga. Não com o propósito de reduzir o seu âmbito de abrangência, para aquém dos propósitos constitucionalmente fixados, nem tampouco ampliá-lo ao ponto de vulgarizá-lo. Pelo contrário, uma vez definidos seus devidos contornos, o instituto restará fortalecido, para que possa cumprir exatamente o seu propósito que é, reitera-se, a garantia da livre expressão de crença e exercício do culto, viabilizados a partir da laicidade estatal.

Necessário, portanto, traçar os pressupostos formais e materiais para a fruição da imunidade, tarefa que exige extrema cautela, pois, tratando-se de uma garantia fundamental, não há como mitigar sua aplicação, sob pena de deixar desprotegido o direito que visa tutelar, mas ao mesmo tempo evitar que lhe outorgue o status de plenipotenciabilidade, capaz abrigar sob o teto da intributabilidade situações outras que não estejam estritamente vinculadas à proteção da liberdade de crença.

Esta necessária prudência do enfrentamento dos limites é ressaltada por José Casalta Nabais, quando adverte que:

a amputação do conteúdo material dos mencionados direitos, concretizada em cada imposto, não pode ir ao ponto de os descaracterizar ou desfigurar como direitos fundamentais de conteúdo determinado ou determinável com base nos preceitos constitucionais, o que se verificará, não apenas nos casos em que o imposto ataque o próprio núcleo ou conteúdo essencial do direito, mas logo que ultrapasse os conteúdos conteudísticos constitucionalmente traçados para o direito fundamental a determinar com base na ponderação constitucional entre os direitos em causa e o dever de pagar impostos.³²⁷

De fato, é cediço que o Brasil vem presenciando a utilização abusiva da imunidade pelas mais diversas entidades religiosas com atuação no país³²⁸, que se valem das benesses fiscais com o intuito de blindar seu patrimônio e renda da incidência de impostos, ainda que as atividades exercidas não estejam vinculadas à manifestação da crença religiosa, mas sim situadas mais próximas de atividades empresariais, ou até mesmo para encobrir a prática de ilícitos.³²⁹

Não obstante a frequente utilização irregular da garantia fundamental em testilha, não se mostra adequada a pretensão de sua supressão do texto constitucional, como, aliás, já foi objeto da Proposta de Emenda Constitucional n.º 176-A/1993 (atualmente arquivada), de autoria de Eduardo Jorge, então Deputado Federal pelo Partido dos Trabalhadores, que pretendia a exclusão dos dispositivos que proíbem a União, os Estados e os Municípios de instituir impostos sobre templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, sindicatos, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e dos livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a sua impressão.³³⁰

³²⁷ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 564.

³²⁸ Não é demasiado reiterar que, segundo dados levantados pelo IBET, até outubro/2013 estavam em atividade no Brasil a expressiva soma de 47.699 organizações religiosas. (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Empresômetro. Curitiba, 2013. Disponível em: < <http://www.empresometro.com.br/Content/Files/Estudos/EMPRESOMETRO-Perfil-empresarial-brasileiro-30-09-20131.pdf>. Acesso em: 15 maio 2014).

³²⁹ TEMPLOS de fachada: imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro. Conjur. São Paulo. 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro>. Acesso em: 15 maio 2014.

³³⁰ Na justificativa da proposta, consta a preocupação do parlamentar com a utilização da imunidade dos templos para prática de ilícitos: “Além disso, o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas anos mais tarde para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios tributários concedidos pela Constituição. Isso aconteceu não apenas com os templos, ampliada que foi a interpretação para acolher também outros imóveis pertencentes ao culto como também na hipótese das instituições de educação. Nesse caso, os métodos utilizados pelos contribuintes para se evadirem dos impostos têm sido mais escandalosos, pois ate mesmo a instituição de empresas especiais administradora de colégios foram instituídas para permitir a divisão do lucro entre seus proprietários.(...) Por último, caberia

Mais adequado do que extinguir a imunidade, o que deixaria o direito à liberdade religiosa desprotegido, é a adequada fixação dos seus contornos, para que possa cumprir sua missão de garantia fundamental. Por isso, comungamos com Heleno Torres, quando indica que:

Não é suficiente o reconhecimento de direitos fundamentais numa Constituição se estes não vierem acompanhados de garantias bem marcadas, com todos os instrumentos necessários à sua efetividade, e que somente em casos absolutamente excepcionais, nos limites da utilidade que possa servir a tanto, possam ser suspensas³³¹

Neste viés, importa destacar que não constitui qualquer mácula de ordem constitucional a imposição de limites a direitos fundamentais. Como bem ressalta Robert Alexy, falando no contexto da Lei Fundamental alemã, que os direitos “están sujetos a restricciones y pueden ser delimitados o limitados parece ser un conocimiento evidente y hasta trivial que en la Ley Fundamental se manifiesta con toda claridad cuando habla expresamente de restricciones.”³³²

A fixação de limites não pode ser feito a partir de regras gerais, mas, pelo contrário, deverá ser determinada a partir de cada direito fundamental, partindo-se da determinação do seu âmbito de proteção, com a identificação do bem jurídico protegido e a verificação das possíveis restrições contempladas expressamente na Constituição, com a identificação das reservas legais de índole restritiva.³³³

Deve ser ressaltado que não apenas os direitos fundamentais admitem restrições, mas igualmente as garantias constitucionalmente estabelecidas para protegê-los³³⁴, como é a hipótese da imunidade.

ressaltar que a revogação dessas imunidades fortalece a posição daqueles que, como nós, pensam que todas as camadas da sociedade devem contribuir para o fim comum, cada uma, é evidente, de acordo com suas possibilidades, que nossa Lei Magna chama de capacidade contributiva.” Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br /Imagem/d/pdf/DCD22FEV1994.pdf#page=12>>. Acesso em 1º nov. 2014.

³³¹ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1652.

³³² ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 267.

³³³ Gilmar Mendes adverte que a norma constitucional que submete determinados direitos à reserva de lei restritiva contém, a um só tempo (a) uma norma de garantia, que reconhece e garante determinado âmbito de proteção e (b) uma norma de autorização de restrição, que permite ao legislador estabelecer limites ao âmbito de proteção constitucionalmente assegurado. (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártinez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 330-1).

³³⁴ Ibid., p. 336.

Por se tratar de direitos com hierarquia constitucional, somente se admite limitação por expressa disposição constitucional (restrição diretamente constitucional³³⁵) ou mediante lei ordinária promulgada com fundamento imediato na própria Constituição (restrição indiretamente constitucional³³⁶).

No âmbito da liberdade religiosa, a Constituição Federal do Brasil estabelece, no seu art. 5º, VI, 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 a suas liturgias”. Do mesmo modo, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva é assegurada, *nos termos da lei*. (art. 5º, VII).

No que se refere à imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”), a restrição a esta garantia constitucional está prevista no §4º, do mesmo dispositivo constitucional, ao indicar que: “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”. É dizer, a garantia de intributabilidade das confissões religiosas, que visa assegurar a liberdade de crença, está limitada a tais condicionantes.

De outra banda, verifica-se que o art. 146, II, também da Constituição Federal, estabelece que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser regulamentadas por lei complementar.

Portanto, resta claro que os direitos e as garantias fundamentais são passíveis de restrição ou limitação. É preciso não perder de vista, porém, que tais restrições são limitadas, do que se pode referir aos “limites imanentes” ou “limites dos limites”, que balizam a ação do legislador quando da restrição aos direitos individuais. Esses limites, que decorrem da própria Constituição, referem-se tanto à necessidade de proteção de um núcleo essencial do direito fundamental quanto à clareza, determinação, generalidade e proporcionalidade das restrições impostas³³⁷.

³³⁵ “Los derechos fundamentales, em tanto derechos de rango constitucional, pueden ser restringidos sólo a través de, o sobre la base de, normas con rango constitucional” (ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 277).

³³⁶ “Las restricciones indirectamente constitucionales son aquéllas cuya imposición está autorizada por la Constitución. La competencia para imponer restricciones indirectamente constitucionales se expresa de manera clarísima en las cláusulas de reserva explícita” (Ibid., p. 282).

³³⁷ Dentre as limitações impostas ao legislador está a proibição de restrições casuísticas ou discriminatórias. Ou seja, as restrições aos direitos individuais devem ser estabelecidas por leis que atendam aos requisitos da generalidade e da abstração, evitando, assim, a violação ao princípio da igualdade material (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez;

A necessidade de impor “limites aos limites” justifica-se para evitar que os direitos fundamentais, submetidos à reserva legal, tenham sua eficácia completamente esvaziada pela ação legislativa.³³⁸

No que se refere às imunidades tributárias, Heleno Torres trata de indicar cinco pressupostos, indicados pela Constituição, cumulativos ou não, como condições para autorizar a proteção do direito imunitário, a saber:

- a) Subjetivo: a entidade deve ser qualificada conforme a designação constitucional (cf. art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, §§ 2o e 4o, da CF).
- b) Finalístico: seu emprego limitar-se-á unicamente aos casos de atendimento às finalidades essenciais dessas entidades (ver art. 150, §§ 2º e 4º, da CF).
- c) Material: requisitos lógicos de determinação semântica do âmbito de aplicação das regras imunitárias (conceito de “templo”, “livro”, “periódico” etc.).
- d) Campo impositivo: o alcance das imunidades pode aplicar-se a todos os tributos (cf. art. 150, VI, “d”, da CF) ou restringir-se aos impostos incidentes sobre patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais da entidade (cf. art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, §§ 2o e 4o, da CF).
- e) Formal: requisitos de natureza formal a serem atendidos, como vê-se no caso da imunidade recíproca (federalismo), no qual a imunidade somente poderá ser mantida para os casos de prestações de serviços públicos que sejam remunerados por taxas; e no caso da imunidade de entidades educacionais ou assistenciais (direitos fundamentais), o direito à imunidade somente poderá ser exercido caso esta promova suas atividades sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (veja-se o art. 150, VI, “a”, § 3o; e “b” e “c”, e § 4o, da CF).³³⁹

Cumprido, então, fixar os limites específicos e adequados da imunidade dos templos de qualquer culto, tarefa imprescindível na consolidação do princípio da laicidade estatal, sob dupla perspectiva, devendo evitar: a) restrições exacerbadas, que por sua rigidez impliquem na aniquilação da liberdade religiosa através da tributação; b) restrições assaz amenas, que autorizem a extensão da imunidade

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 373).

³³⁸ Ibid., 348-9.

³³⁹ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p.1652.

tributária para situações não abrangidas na teleologia constitucional, implicando em violação ao dever fundamental de pagar impostos, correspondendo à reprimenda do *privilegium imunitatis* do período medieval.

O enfrentamento dos limites se dará, primeiramente, com a análise de temas polêmicos relacionados à imunidade dos templos (itens 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6 e 4.7), para ao final apresentar a proposta de limites (4.8) adequados à laicidade estatal, na feição democrática de direito.

4.1 A ATUAÇÃO DAS ENTIDADES RELIGIOSAS NO DOMÍNIO ECONÔMICO.

Certamente um dos aspectos mais polêmicos no estudo da imunidade dos templos de qualquer culto está na análise quanto à possibilidade de atuação das organizações religiosas na exploração de atividades econômicas. De um lado, os que advogam a impossibilidade, haja vista que os favores tributários de que fazem jus implicaria em afronta à livre concorrência, em prejuízo às demais pessoas jurídicas que atuem no mesmo setor; de outro, os que indicam ser possível, haja vista a inexistência de norma constitucional proibitiva.

Posicionando-se pela impossibilidade, Roque Antonio Carraza indica que a imunidade não é extensível às rendas provenientes de alugueres de imóveis, locações do salão de festas, venda de objetos sacros, exploração comercial de estacionamento, etc. Explica o autor:

Simplemente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, *v.g.*, fabricar e vender bebidas alcólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto líticas, têm objetivos nitidamente temporais. (...) Só por mera condescendência das autoridades públicas se aceita serem abarcadas pela imunidade em tela as vendas, no recinto do templo, de velas, óleos, imagens sacras, vestes e emblemas religiosos e outros objetos ligados ao culto. De fato, em rigor, nada distingue a venda destes produtos no templo e em loja especializada, onde, positivamente, não se pode invocar o art. 150, VI, 'b', da CF³⁴⁰

³⁴⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 762-3. Esta também a posição de Leandro Paulsen: "Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O §4º exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais; do contrário, não há imunidade. É preciso ter em conta que ao art. 170 da CF/88 eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão

Em sentido oposto, Luciano Amaro leciona que não há norma constitucional vedando a prática de atividades comerciais pelas entidades religiosas. Aliás, salienta o autor que a vedação contida no art. 150, §3º, se refere exclusivamente à hipótese prevista no inciso VI, “a” (imunidade recíproca). O referido parágrafo indica que a referida garantia tributária não se aplica 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. É dizer, qualquer dos entes federados que explore atividades econômicas estará sujeito às mesmas obrigações fiscais que seu congênera da iniciativa privada.

Ocorre que não há vedação equivalente aos abrangidos pelas imunidades previstas nas alíneas “b” e “c”, do art. 150, VI. Seguindo este raciocínio, Luciano Amaro conclui inexistir restrição de tais práticas pelos templos de quaisquer cultos. Assim manifesta seu posicionamento.

Não há, em relação aos templos e às entidades mencionadas na alínea c, previsão análoga à do §3º (que exclui da imunidade recíproca ‘a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário’). Uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de renda.³⁴¹

Entretanto, parece mais acertada a posição intermediária, que indica ser proscrita a exploração de atividades empresariais por organizações religiosas, sob o abrigo da imunidade, exceto se estiverem estritamente vinculadas ao exercício da fé, e desde que a renda proveniente seja revertida às suas finalidades essenciais³⁴². De fato, não há óbice à comercialização de velas, artigos religiosos ou imagens sacras,

desmedida das imunidades a atividades que jamais se pretendeu imunizar. (PAUSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição de Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 303).

³⁴¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 152.

³⁴² Com posição análoga, Heleno Torres: “É possível que prestações de serviços, como uso de estacionamento, ou vendas de objetos, como santos, imagens de reverência ou amuletos de qualquer espécie deem-se no exercício do culto. Nestes casos, o pressuposto da regra imunitária estará sempre atendido, para qualificar o regime de patrimônio, bens e serviços alcançados, sempre que as atividades e atos estejam relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas”. (TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1653).

muitas vezes realizadas dentro das secretarias paroquiais, ou mosteiros ou terreiros de religiões afro-brasileiras (umbanda e candomblé, v.g.), sendo tal exploração impassível de tributação.³⁴³

Com efeito, o culto, na maior parte das vezes, se dá com a utilização destes objetos, considerados essenciais nos ritos religiosos, sem os quais a própria liberdade religiosa poderá restar maculada. Assim, insere-se na teleologia da imunidade em questão facilitar a aquisição de tais bens, que poderá se dar pela comercialização nestes pequenos bazares, tão comuns nos templos.

Certamente este raciocínio não se aplicará na hipótese da entidade se organizar empresarialmente, com a instalação de uma indústria voltada à produção de artigos religiosos, ou o estabelecimento de uma grande rede de lojas voltada ao comércio de bens sacros. Nestas hipóteses, a exploração industrial/comercial será considerada atividade fim, e não mero instrumento (meio) de exercício do credo.

Além da necessária vinculação à atividade essencial, o reconhecimento da imunidade na exploração de atividades comerciais não poderá representar abuso do poder econômico, pela tendência de dominação dos mercados e a eliminação da concorrência³⁴⁴. Em sendo constada quaisquer destas situações, há possibilidade, inclusive, de interferência do CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica.³⁴⁵

³⁴³ O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul já teve a oportunidade de enfrentar a matéria, oportunidade em que a Mitra da Diocese de Novo Hamburgo postulou a declaração de inexistência de relação jurídico-obrigacional relativa à incidência de ICMS sobre as operações de venda de produtos pelas livrarias das Paróquias São Pedro, de Gramado, e Nossa Senhora de Lourdes, de Canela, sob a alegação de que o resultado financeiro das vendas dos artigos religiosos é inteiramente revertido para o atendimento ao objetivo social da autora. O acórdão restou assim ementado: “Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-OBIGACIONAL. ICMS. IMUNIDADE. ENTIDADE RELIGIOSA. (...) IV. Comprovada a utilização da renda auferida na comercialização de produtos pelas livrarias da autora, na consecução de seus objetivos sociais, viável o reconhecimento da pretendida imunidade. APELO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70056416720, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 30/10/2013).

³⁴⁴ Neste sentido, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: “Insisto, de qualquer modo, mesmo em casos como este, que não se deve admitir a imunidade, quando o nível da atividade econômica, realizado pela entidade religiosa tenda ou possa representar um abuso do poder econômico, pela tendência de dominação dos mercados e a eliminação da concorrência, ou pelo aumento arbitrário dos lucros (art. 173, §4º, da CF/88)” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008, p. 190).

³⁴⁵ Sobre a questão envolvendo imunidades tributárias e livre concorrência, imperiosa a leitura da obra “Tributação e livre concorrência, de Diego Bomfim. Segundo o autor, não é suficiente, para que se alegue ofensa ao princípio da livre concorrência, que exista um potencial elemento causador de desequilíbrio. É que a simples existência da imunidade não impõe, automaticamente, a existência de ofensa à ordem econômica. Deverá haver, diante do caso concreto, a constatação

Com razão Hélio Silvio Ourém Campos e Luiz Mesquita Filho, quando indicam que a manutenção de pequenas cantinas e bazares, instalados dentro dos templos e com o objetivo de fomentar a união entre os fiéis e fornecer artigos a serem utilizados no próprio culto religioso, não devem ser tributados, posto que sob o abrigo da imunidade, contrariamente à exploração de atividades concorrentes com a prática comercial, industrial e outros serviços, posto que incompatíveis com a finalidade essencial da instituição, que é a ação religiosa.³⁴⁶

Outra questão relevante, neste tópico, é a que diz respeito à exploração empresarial das atividades religiosas. É dizer: quando práticas espirituais são ofertadas como serviço, mediante contraprestação. Em casos como tais, evidentemente, não se pode aplicar a imunidade constitucional, posto que objetivo não será prestar assistência religiosa, mas sim explorar uma atividade comercial, sendo o culto mero instrumento para se atingir tal desiderato.

Como explanado no item 3.6.2, quando estudado o direito comparado, em Portugal há regramento específico sobre o tema. A Lei n.º 16, de 22 de junho de 2001, denominada Lei da Liberdade Religiosa, em seu art. 32, “2”, estabelece que:

efetiva de ofensa ao princípio da livre concorrência para que a imunidade seja afastada, não sendo suficiente a mera alegação de ofensa ao princípio ou, mesmo, demonstração de descumprimento do dever de neutralidade (inaplicável na hipótese, tendo em vista que se trata de tributação com anseios extrafiscais). Por isso, indica o autor que a entidade imune pode, plenamente, conviver com os demais concorrentes, aplicando os lucros obtidos em sua finalidade essencial, sem que a livre concorrência saia prejudicada e, ainda, cumprindo função relevante e estimulada pelo Estado. Por outro lado, caso haja efetiva constatação de que a imunidade, no caso concreto, vem servindo como força motriz de ofensa ao princípio da livre concorrência (distúrbio concorrencial exógeno), será possível uma análise judicial da questão ante o princípio da proporcionalidade, quando se tentará compatibilizar a colisão de princípios, decidindo-se, no caso concreto, a relação de precedência aplicada. Em que pese esse cenário, poderá a entidade imune ganhar mercado por meio, v.g., da prática de preços predatórios, gerando distorção. Nesse caso, deve a questão ser levada ao CADE, já que a diferenciação dos regimes tributários foi transladada como distúrbio concorrencial endógeno. (BOMFIM, Diego. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 233-38).

³⁴⁶ “Com os olhos firmados no texto constitucional, nosso entendimento é que o templo é local destinado a eventos tais como cultos, missas, casamentos, ensinamentos de religião, obras sociais, liturgias, reuniões dos fiéis dentre outras atividades ou serviços adequados à fé que é professada por cada seguimento religioso, sendo tais serviços bem como seu patrimônio e receita, imunizados de impostos, todavia, a frequente captação de recursos pelas entidades religiosas, diversos dos seus ingressos regulares ou estranhos aos seus objetivos religiosos, encontram-se fora do campo da imunidade. É claro que não estamos nos reportando aqui a iniciativas como bazares, cantinas, vendas de artigos religiosos etc., tudo realizado no interior da própria igreja até como propósito de fomentar a união e integração entre os fiéis. Estamos falando da exploração de atividades concorrentes com a prática comercial, industrial ou de outros serviços, estes incompatíveis com a ação religiosa e avançando no campo de incidência tributária, desta feita sujeitos ao imposto”. (CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 58-9).

“não está abrangido pelo disposto no número anterior o preço de prestação de formação, terapia ou aconselhamento espiritual, oferecidas empresarialmente”.

No Brasil não há regramento semelhante, mas certamente deverá ser aplicado mesmo entendimento, não podendo se perder de vista que a imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, possui caráter instrumental, de garantia de um direito fundamental, não podendo ser utilizada para beneficiar atividades empresariais, que vendem a assistência religiosa com um dos seus produtos.³⁴⁷

Por fim, necessário analisar a atuação das organizações religiosas nos meios de comunicação social, sob o abrigo da imunidade tributária. Primeiramente, não há qualquer proscrição para que sejam proprietárias de empresa jornalística e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, desde que respeitadas as restrições do art. 222 da Constituição Federal. Pelo contrário, a utilização de canais de televisão, emissoras de rádio, jornais e sítios de internet configuram importante mecanismo de disseminação da fé, em consonância com o pleno exercício da liberdade religiosa.

O gozo na imunidade tributária, na exploração de tais atividades, é condicionada à estreita e coerente relação que deve necessariamente existir entre o conteúdo da programação televisiva e radiofônica e os diversos preceitos teológicos do respectivo culto religioso.³⁴⁸ Do contrário, se o conteúdo transmitido não tiver vinculação com a difusão da fé, tal atividade estará dentro do campo da tributação.

4.2 ANÁLISE DAS DECISÕES DO STF SOBRE O TEMA

O Supremo Tribunal Federal já foi chamado, em diversas ocasiões, para analisar a delimitação da imunidade dos templos de qualquer culto, sinalizando posições diversas de acordo com o quadro histórico constitucional vivenciado no país.

³⁴⁷ “Encimo realçando o escopo do texto constitucional ao prever a imunidade subjetiva dos templos de qualquer culto, que é o de garantir a liberdade de crença religiosa e de sua exteriorização, e não de proporcionar o enriquecimento, algumas vezes ilegítimo, de religiões e seus líderes, pela exploração da ingenuidade, do desespero e até mesmo da pobreza de muitos” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008, p. 196).

³⁴⁸ VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma interpretação adequada ao paradigma democrático. 2102. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG), Belo Horizonte, 2012, p. 147.

Ainda que a previsão constitucional da imunidade tenha se mantido nos mesmos contornos desde a Constituição de 1946 (salientando que na Constituição Federal de 1988 surgiu a necessidade de vinculação do patrimônio, renda e serviços à atividade essencial – art. 150, §4º), a interpretação dada ao instituto sofreu modificações.

Curiosamente, quando inexistiam maiores restrições no texto constitucional, foi justamente quando a Corte Suprema atribuiu as interpretações mais rígidas. Esta foi a situação quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 21.826/DF, tendo como objeto a imunidade então prevista no art. 31, V, “b” da Constituição de 1946, assim ementada:

A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, É LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO A ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO.³⁴⁹

Certamente neste período se dava maior preponderância ao critério objetivo da imunidade em voga.

O mesmo panorama foi mantido no período militar, como se verifica do seguinte julgado, proferido na vigência da Constituição Federal de 1969:

Templos de qualquer natureza. Imunidade a que se refere o art. 19, III, b, da Constituição. II. A imunidade ocorre quando no local esteja funcionando o respectivo templo, não o terreno a ele destinado, sujeito, pois, legalmente, ao imposto territorial urbano. III. Recurso extraordinário provido.³⁵⁰

Entretanto, a doutrina moderna salienta que a regra estabelecida da garantia de intributabilidade aos templos de qualquer culto se classifica como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. Esta, v.g., a posição de Ricardo Lobo Torres, quando indica que a imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do

³⁴⁹ RE 21826, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/07/1953, ADJ DATA 07-03-1955 PP-00898 ADJ DATA 24-06-1957 PP-01534 DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352.

³⁵⁰ RE 85139, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 27/08/1976, DJ 17-09-1976 PP-08054 EMENT VOL-01034-03 PP-00835.

culto ou mantenha atividades religiosas. Titular da imunidade é a instituição religiosa e não o templo considerado objetivamente; mas só será imune na dimensão correspondente ao templo e ao culto.

Ou seja, necessário que o intérprete realize o cotejo dos elementos objetivos e subjetivos envolvidos na regra constitucional, sem os quais poderá ficar aquém ou além da teleologia fixada, que é, não se deve olvidar, garantir o livre exercício da liberdade religiosa e garantir que o Estado não embarace o exercício do culto.

Se ao tempo da Constituição de 1946 a preponderância foi o critério objetivo, atualmente o foco está no critério subjetivo, pouco se atentando aos limites objetivos indicados. Ou seja, via de regra o Supremo Tribunal Federal confere a fruição da imunidade às entidades religiosas, mesmo que seus patrimônios não estejam estritamente vinculados ao exercício do culto religioso.

Exemplo paradigmático foi o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 325.822, pelo Tribunal Pleno, em 18/12/2002, quando se reconheceu a impossibilidade de tributação de imóveis de confissões religiosas, mesmo que estes se encontrem alugados a terceiros, tendo como única exigência que a receita correspondente seja utilizada nas atividades essenciais da instituição, senão vejamos:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'b' e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, 'b', CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. 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.³⁵¹

³⁵¹ RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246. Posição análoga é a sustentada por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: "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 ou mercantis, como prédios alugados ou terrenos arrendados para estacionamento, emissoras de rádio e televisão, etc, quando as rendas

Como se verifica, a instituição postulava o reconhecimento da imunidade com relação ao IPTU³⁵², não só em relação ao local onde se realizavam os cultos da entidade religiosa, mas a todos os seus imóveis, tanto os ligados a atividades pastorais (residência dos padres, locais de reunião e administração, centros pastorais, etc.), mas também os imóveis alugados a terceiros. Evidentemente que, em estando alugados, tais locais não se prestarão ao exercício de atividades religiosas. Nem mesmo terá utilidade à instituição para suas atividades essenciais, como são os seminários, as casas paroquiais, os cemitérios, entre outros.

A decisão não se mostra acertada, se levados em consideração os pré-conceitos formulados nos capítulos anteriores.

De fato, a imunidade dos templos de qualquer culto não mais constitui um privilégio outorgado a uma classe, como foi na sua origem, quando beneficiava a Igreja e a nobreza. Atualmente, em um Estado Democrático de Direito, onde direito e religião estão divorciados, em decorrência do princípio da laicidade estatal, o instituto assume uma condição instrumental, que é realizar determinadas finalidades assumidas pelo próprio Estado, como primordiais à sociedade.

Assim, se os objetivos almejados são garantir o livre exercício de credo e proteger as instituições contra o embaraço estatal na realização dos seus cultos, mostra-se desarrazoado deixar de fora do campo de tributação o patrimônio em que não se praticam quaisquer atividades religiosas.

Embora no caso do julgamento acima transcrito tenha sido feita a referência de que o rendimento devesse ser aplicado nas atividades essenciais da instituição, verifica-se que a observância do disposto no art. 150, §4º é apenas reflexa, pois a “renda relacionada às finalidades essenciais” é apenas indireta.³⁵³

respectivas forem desviadas da atividade fim da instituição religiosa e até mesmo as obtidas no próprio culto, mas, em todo o caso, aplicadas a outros fins, dentro ou fora do país, por força do disposto no art. 150, §4º, da CF/88.(SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008, p. 186).

³⁵² Cumpre destacar que, no pertinente à imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, a súmula 724 do STF indica a não incidência de IPTU mesmo aos imóveis alugados: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades” (STF Súmula nº 724 - 26/11/2003 - DJ de 9/12/2003). Evidentemente que tal entendimento se aplica, também, aos templos.

³⁵³ Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho faz a ressalva de que a doutrina e a jurisprudência, no Brasil, têm consolidado o entendimento de que todos os bens, rendas e serviços, direta ou indiretamente aplicados com a finalidade de manter o templo e o culto, estão abrangidos pela imunidade, de modo que, com respaldo nas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, são

Contrário à posição lançada pela Suprema Corte, Hugo de Brito Machado contesta a proscrição de tributação aos imóveis quando estes estiverem alugados:

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver 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.

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.

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 se 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. Coloca-lo ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV da Constituição³⁵⁴

Em julgamento posterior, a Corte tornou a analisar a incidência do imposto predial e territorial urbano aos imóveis pertencentes às instituições religiosas, que não o especificamente relacionado ao culto. Quando da análise do Agravo de Instrumento n.º 690712, foi refutada a pretensão do Município do Rio de Janeiro frente Mitra Arquiepiscopal do Rio de Janeiro, que objetiva a cobrança do IPTU dos imóveis onde funcionam “a residência do zelador, casa paroquial, serviço social, abrigo recreativo, salas de reuniões e depósito de mantimentos”, sob o argumento de que tais locais não estariam abrangidos pela imunidade:

imunes os imóveis das entidades religiosas, mesmo que não configurado templos, nem neles se realizando cultos, e as rendas deles auferidas, desde que os correspondentes rendimentos sejam destinados a suas atividades institucionais. (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008, p. 186-7).

³⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 308.

Os tribunais inferiores já haviam se manifestado no sentido de que tais locais também estão relacionados às atividades essenciais da instituição, fazendo jus à garantia tributária, o que foi mantido pelo Sodalício Superior, que proferiu acórdão assim ementado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

Neste caso, o tribunal tornou a realizar o cotejo entre aspectos subjetivos e objetivos da imunidade em voga, em sintonia com o preceituado na Constituição Federal, garantindo assim que as finalidades almejadas fossem atendidas, é dizer: garantir o livre exercício do credo e garantir a não-interferência estatal em matéria religiosa.

Outra decisão assaz relevante foi a que reconheceu a imunidade tributária aos cemitérios, sob o argumento de configurarem “extensão de entidades de cunho religioso, abrangidas pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil”, razão pela qual não se mostra passível de incidência do imposto predial e territorial urbano.³⁵⁵

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, 'B', CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. 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 de 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 artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, 'b'. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.

³⁵⁵ RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340.

No caso dos autos, o Município de Salvador-BA lançou a exação tributária em face do Cemitério Britânico, destinado ao culto e ao sepultamento de pessoas que professam a religião anglicana. A instituição opôs embargos à execução, alegando possuir o domínio útil do imóvel e, assim, gozando da imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, o que fora acolhido em primeiro grau de jurisdição. Entretanto, o Tribunal de Justiça da Bahia reformou a sentença, afirmando que a imunidade em questão não se aplica aos cemitérios, pois estes não podem ser equiparados a templos de culto algum, não sendo possível estender sua abrangência.

O Supremo Tribunal Federal deu provimento ao recurso extraordinário manejado, manifestando seu entendimento de que, caso o cemitério esteja vinculado ao exercício da atividade religiosa, a imunidade lhe aproveitará, contrariamente ao que ocorre com os cemitérios explorados comercialmente, por empresas dedicadas a este negócio.³⁵⁶

Andou bem a Corte Constitucional neste julgado, haja vista que enfrentou a matéria segundo critérios relacionados à livre exercício de culto, objetivo primeiro da imunidade aplicável aos templos de qualquer culto.

³⁵⁶ Importa referir que há entendimentos em sentido oposto, podendo ser citado Marcelo Carita Correra, em artigo denominado “A imunidade dos templos de qualquer culto e a incidência de IPTU sobre cemitérios particulares”, quando manifesta sua posição no sentido de que a imunidade tributária em questão deve seguir critérios não apenas subjetivos, mas preponderantemente objetivos, devendo ser considerado que o cemitério é lugar destinado à memória dos entes falecidos, denotando a sua condição de religiosidade, pouco importando se esteja vinculado a uma entidade confessional ou não: “Contudo, é possível concluir que o aspecto objetivo deve prevalecer no referido julgamento. Vale dizer, a imunidade dos templos de qualquer culto é objetiva e independe da pessoa que o administra. Essa é a interpretação capaz de garantir a plena efetividade do direito constitucional à liberdade de culto. Assim, a conclusão do presente estudo é que os cemitérios particulares devem ser considerados templos de qualquer culto e, dessa forma, fazem jus à imunidade veiculada no art. 150, VI, ‘b’ da Constituição”. (CORRERA, Marcelo Carita. A imunidade dos templos de qualquer culto e a incidência de IPTU sobre cemitérios particulares. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/3412351>. Acesso em: 28 out. 2014). Sobre o tema em questão, versa o Recurso Extraordinário n.º 544.815-SP. O Min. Relator, Sr. Joaquim Barbosa, afastou o direito à imunidade, afirmando que (1) a propriedade imóvel pertence a uma pessoa natural e laica; (2) o imóvel estava alugado a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesial; (3) o imóvel é empregado em atividade econômico-lucrativa cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa.

4.3 O ACORDO BRASIL-SANTA SÉ

Em 13 de novembro de 2008, a República Federativa do Brasil firmou um Acordo internacional com a Santa Sé³⁵⁷, intitulado “Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil”, tratando de diversos temas relativos à atuação desta instituição religiosa em solo brasileiro, contendo duas disposições de cunho tributário (arts. 5º e 15), que serão analisadas neste capítulo.

Antes, porém, impõe abordar questões gerais acerca do acordo, inclusive no tocante à constitucionalidade do documento internacional e, de modo especial, fazer o enfrentamento com os pré-conceitos lançados nos capítulos anteriores, é dizer, verificar até que medida foi observado o princípio da laicidade estatal e se a tributação, neste caso específico, atende à finalidade de proteção ao direito fundamental de livre manifestação religiosa.

³⁵⁷ Para compreender corretamente a extensão do acordo firmado entre a Santa Sé e o Brasil, mister distinguir o conceito desta com o da Igreja Católica e da Cidade do Estado do Vaticano. Para entender tais distinções, é necessário retroceder para o vento histórico de 11/02/1929, quando os plenipotenciários da Santa Sé e da república Italiana assinaram o já referido Tratado de Latrão, pondo fim à questão romana e reconhecendo a plena soberania da Santa Sé sobre um território determinado, a Cidade do Vaticano, com 44ha, como área remanescente dos Territórios Pontifícios. A partir de então, a Santa Sé não mais possuía seu território anterior, mas lhe foi reconhecida uma determinada área onde poderia exercer, de forma visível, a sua autonomia, sendo-lhe relegada uma determinada porção, em Roma, além do Rio Tiber, onde se localizam a residência e a Cúria do Papa, os Ministérios da Sé Apostólica, a Basilica de São Pedro e os apartamentos, museus e jardins ao redor. Pois esta área é que se denomina “Estado da Cidade do Vaticano”, constituindo uma realidade jurídica com todos os direitos e prerrogativas próprias de um Estado e tem como finalidade assegurar à Santa Sé o exercício livre e independente de sua Missão Espiritual Universal. Logo, O Estado da Cidade do Vaticano é um verdadeiro Estado. Já a Santa Sé é o Ministério Petrino (do Papa), no qual se encontra uma dupla soberania: como autoridade suprema da Igreja Católica e como Chefe do Estado da Cidade do Vaticano. É a Santa Sé que detém capacidade jurídica de direito internacional, com soberania, independência, autonomia e poder de auto-organização, internos e externos. É a Santa Sé quem estabelece atos jurídicos internacionais relevantes e se relaciona com os demais Estados e/ou sujeitos de direito internacional. Em resumo: é o governo da Igreja, encabeçada pelo Papa, que goza de prerrogativas de Chefe de Estado como Soberano do Estado da Cidade do Vaticano. Já a Igreja Católica é sujeito distinto da Santa Sé. Aliás, o próprio cân. 113, §1º do Código de Direito Canônico já faz a distinção ao indicar que: “A Igreja católica e a Sé Apostólica têm a natureza de pessoa moral por própria ordenação divina”. A Santa Sé é o governo da Igreja Católica, pois esta última não se assemelha ao conceito civil de Estado e Governo. Por isso é que, em nível internacional, sempre é a Santa Sé que aparece como sujeito de direito. (BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 23 e ss.).

4.3.1 Tributação e liberdade religiosa no âmbito internacional: o regime concordatário

Muito embora o regime de tributação das entidades religiosas seja, via de regra, tratado em textos constitucionais (e.g. Brasil, Alemanha) ou em legislações infraconstitucionais (e.g., Itália, Portugal), também é possível constatar que diversos são os países que delegam o enfrentamento da matéria para acordos, firmados diretamente com confissões religiosas. No caso da Igreja Católica, que possui personalidade jurídica de direito internacional, firmam-se acordos internacionais/concordatas, abordando os mais variados temas concernentes ao exercício da liberdade religiosa (individual e coletiva), inclusive no tocante à fiscalidade.

Interessante é a situação da Espanha, que optou por abordar a questão exclusivamente por meio dos acordos, sendo que a única previsão na legislação ordinária, sobre o tema, é justamente aquela que outorga poderes ao Estado para firmá-los (art. 7º da Lei Orgânica nº 7/1980), sendo que até o presente momento são quatro os documentos que fixam isenções fiscais às entidades: com a Igreja Católica, com as igrejas evangélicas, com as comunidades israelitas e com a comissão islâmica.

O modelo mais conhecido e usualmente aceito é o regime concordatário, que os mais diversos países firmam com a Igreja Católica, através do seu órgão de cúpula, qual seja, a Santa Sé. Inúmeros são os tratados que a Santa Sé vem celebrando, desde o primeiro - Concordata de Worms, de 1122 – atividade fortemente intensificada no Sec. XX. Países de variadas formações jurídicas e tradições culturais mantêm concordatas com o organismo central do catolicismo, totalizando 70 países, até o presente momento, tanto aqueles de forte tradição católica, como Portugal, Itália, Espanha, mas também com países confessionais, entre eles muçulmanos (a exemplo de Marrocos, 1984; da Tunísia, 1964; e do Cazaquistão, 1998), e judaicos (Israel, 1993). Inclusive, após a queda do regime comunista na Europa, várias concordatas foram firmadas com países do Leste Europeu, como, por exemplo, Polônia (1993), Lituânia (2000), Eslováquia (2000), Croácia (1998) e Albânia (2002). Também na América Latina o regime concordatário

é corriqueiro, já tendo sido celebrado com países como a Argentina (1966), Colômbia (1985) e El Salvador (1978).³⁵⁸

O Brasil, não obstante a condição de maior país católico do planeta³⁵⁹, não continha um acordo internacional com a Santa Sé nesta magnitude³⁶⁰, condição que restou superada apenas de 2008, quando se firmou o “Acordo entre a Santa Sé e a República Federativa do Brasil relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil”.

Dentre os mais diversos aspectos abordados, dois artigos dispõem exclusivamente sobre o tratamento tributário dispensado a esta confissão religiosa, que será objeto de análise neste capítulo.

Muitas são as vozes com argumentos favoráveis e contrários ao regime concordatário. Na doutrina portuguesa, as posições adversas mais emblemáticas provêm de Canotilho e Vital Moreira, que entendem haver violação ao princípio da separação Estado-Igreja.³⁶¹

Aliás, em artigo denominado “Regalias Concordatárias”, publicado no jornal *Público*, tratando da Concordata firmada por Portugal com a Santa Sé (2004), o constitucionalista tece os seguintes comentários:

Uma das grandes conquistas do constitucionalismo liberal foi o fim dos privilégios e prerrogativas especiais bem como dos estatutos privativos de pessoas, categorias sociais ou instituições, em favor do princípio da universalidade e da igualdade de direitos e de obrigações, estabelecidos em lei geral e abstracta. Esse princípio conta-se hoje entre as traves-mestras do Estado de Direito. Mas o regime concordatário entre Portugal e o Vaticano, agora renovado com a nova Concordata, reiterando o estatuto especial da Igreja Católica em matéria de liberdade religiosa e de relações com o Estado, constitui uma prova evidente de que subsistem ainda algumas manifestações próprias do ‘Antigo regime’.

A Concordata significa que a Igreja não aceita a lei geral senão na medida em que concorda fazê-lo por via bilateral, não prescindindo de tratamento especial naquilo que lhe diz respeito. Acima de tudo ela não admite ser considerada como uma igreja entre outras,

³⁵⁸ BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia Pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 125-6.

³⁵⁹ São 72% da população. O Brasil também se caracteriza como o país com o maior número de vocações católicas, com 481 bispos, congregando 18mil sacerdotes e mais de 30.000 religiosos e religiosas, operando em inúmeras instituições educativas, sanitárias e sociais no país. (Ibid., p. 85).

³⁶⁰ Tão somente havia firmado um acordo sobre a Assistência Religiosa às Forças Armadas, datado de 23 de outubro de 1989.

³⁶¹ CANOTILHO, Joaquim José Gomes; MOREIRA, Vital. Constituição da República Portuguesa anotada. 3ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1993, p. 244.

submetida à mesma lei. Por isso temos dois regimes em matéria religiosa, a Lei da liberdade religiosa, para todas as demais igrejas, e a Concordata que estabelece o regime privativo da Igreja Católica e que, ao contrário daquela, não emana nem depende exclusivamente do legislador nacional. Mesmo quando coincidem em boa parte, trata-se de estatutos jurídicos distintos.³⁶²

O renomado jurista português também manifesta sua preocupação com relação ao tratamento fiscal atribuído à instituição, a qual classifica como de “garantia” e “prerrogativa”:

A Concordata abunda em garantias, prerrogativas e isenções para a Igreja. Se se perdem algumas das antigas, não são poucas as que permanecem, incluindo algumas novas, como as que respeitam à Universidade Católica e à garantia de disponibilidade de terrenos para fins religiosos. Especialmente relevantes são as que respeitam às numerosas isenções fiscais (onde deixou porém de figurar a escandalosa isenção da tributação dos rendimentos dos eclesiásticos) e ao ensino da religião e moral católica nas escolas públicas. (...) ³⁶³

Ainda em território português, diversa é a posição de Jorge Miranda, admitindo o que denomina de “relação pactícia” entre o Estado e as confissões religiosas, não apenas com a Santa Sé, mas igualmente com outras comunidades religiosas radicadas no país.³⁶⁴

No Brasil também se tem discutido a possibilidade de firmar acordos com instituições religiosas específicas, de modo especial com a Igreja Católica, única detentora de personalidade jurídica de direito internacional. Importante, neste aspecto, a posição de Paulo Gustavo Gonet Branco:

Neste sentido, não há embaraço – ao contrário, parecem bem-vindas, como ocorre em tantos outros países – a iniciativa como a

³⁶² MOREIRA, Vital. Regalias concordatárias. Público. Lisboa. 25.05.2004. Disponível em: <<http://causa-nossa.blogspot.com.br/2004/05/regalias-concordatarias.html>>. Acesso em: 18 out. 2014.

³⁶³ Ibid.

³⁶⁴ “Do princípio fundamental da separação entre Estado e as Igrejas não resulta qualquer imposição constitucional da adoção de uma regulamentação geral totalmente indiferenciada do fenômeno religioso – numa lógica de estrita e absoluta separação – em detrimento de uma regulação pactícia das relações entre o Estado e as confissões religiosas. Daí a admissibilidade e a razão de ser da nova Concordata do Estado Português com a Santa Sé, de 2004, e dos acordos com outras Igrejas, comunidades religiosas radicadas no país ou as federações em que as mesmas se inserem” (MIRANDA, Jorge. Estado, liberdade religiosa e laicidade. Revista Gaudium Sciendi, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em <http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20jmirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf>. Acesso em: 06 maio 2014. p.41).

celebração de concordata com a Santa Sé, para a fixação de termos de relacionamento entre tal pessoa de direito internacional e o país, tendo em vista a missão religiosa da Igreja de propiciar o bem integral do indivíduo, coincidente com o objetivo da República de 'promover o bem de todos' (art. 3º, IV da CF). Seria erro grosseiro confundir acordos dessa ordem, em que se garantem meios eficazes para o desempenho da missão religiosa da Igreja, com a aliança vedada pelo art. 19, I, da Constituição. A aliança que o constituinte repudia é aquela que inviabiliza a própria liberdade de crença, assegurada no art. 5º, VI, da Carta, por impedir que outras confissões religiosas atuem livremente no país.³⁶⁵

Uma vez analisada a viabilidade jurídica do instituto, cumpre discorrer, brevemente, sobre o impacto da norma no direito interno. Como é cediço, a regra geral é de que as normas de direito internacional, ao serem internalizadas no ordenamento jurídico brasileiro, assumem posição hierárquica paritária à legislação ordinária.³⁶⁶

³⁶⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 462-3. Outra não é a posição de José Afonso da Silva, ao analisar o art. 19, I da Constituição Federal, quando aduz que: "Não se admitem também relações de dependência ou de aliança com qualquer culto, igreja ou seus representantes, mas isso não impede as relações diplomáticas com o Estado do Vaticano, porque aí ocorre relação de direito internacional entre dois Estados soberanos, não de dependência ou aliança, que não pode ser feita". (SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 251). Por derradeiro, o entendimento de Jayme Weingartner Neto: "Tenho a convicção, neste contexto, de que o regime concordatário acordado não padece de qualquer vício de constitucionalidade. Pelo contrário, densifica uma série de posições jurídicas que já resultavam de interpretação sistemática da Constituição Federal, tendo o mérito de explicitá-las e de forma compatível com o princípio fundamental do Estado laico, de não-identificação com separação, que não se coaduna com hostilidade ou oposição ao fenômeno religioso – já se disse que a Constituição atenta, separada e não confessional, também é cooperativa, solidária e tolerante em relação às instituições religiosas. O Acordo, pois, consubstancia os princípios da cooperação e da solidariedade. Ademais, o Estado cumpre suas funções, no que toca aos deveres de proteção, de criar condições para que as confissões religiosas desempenhem suas missões (dever de aperfeiçoamento). Protege-se, por fim, como garantias institucionais, a liberdade religiosa coletiva, isto é, as igrejas como instituição." (WEINGARTNER NETO, Jayme. Lei geral das religiões segue Constituição. Conjur. São Paulo, 05 out 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-out-05/lei-geral-religoes-acordo-principios-constitucionais?pagina=4>>. Acesso em: 20 out. 2014).

³⁶⁶ Esta a posição prevalecente no Supremo Tribunal Federal: "(...) PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. (ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00429 EMENT VOL-02031-02 PP-00213).

Deve-se atentar, porém, para o fato de que o Acordo Brasil – Santa Sé possui disposições relativas a direito fundamental (proteção à liberdade religiosa) e de cunho tributário, que possuem tratamento diverso da regra geral. No que se refere à primeira situação, deve ser destacada a posição mais recente do Supremo Tribunal Federal, de reconhecer o status *supralegal* dos tratados internacionais relativos a direitos humanos³⁶⁷ (que não forem aprovados sob a sistemática do art. 5º, §3º da Constituição Federal, pois neste caso tornam-se equivalentes às emendas constitucionais).

No pertinente às regras de cunho fiscal, deve ser considerado o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional, que estabelece: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Quanto às normas vigentes ao tempo da internalização do tratado, nenhuma dificuldade se constata, pois eventual antinomia será resolvida com as regras próprias do conflito aparente de normas (*lex posterior derogat legi priori*). Evidentemente que, no caso do Acordo Brasil-Santa Sé, a matéria ventilada possui cunho constitucional (imunidade tributária dos templos de qualquer culto), não se admitindo a revogação via direito internacional. A grande discussão gira em torno da disposição que determina a observância do tratado pela legislação tributária posterior, o que implicaria no engessamento do Poder Legislativo, flagrantemente inconstitucional.³⁶⁸

³⁶⁷ “PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 5º DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e com o Decreto-Lei nº 911/69, assim como em relação ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002). (...) (RE 349703, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/2008, DJe-104 DIVULG 04-06-2009 PUBLIC 05-06-2009 EMENT VOL-02363-04 PP-00675).”

³⁶⁸ PATROCÍNIO, Dariana Augusta de Toledo. Os tratados em matéria tributária e sua observância pela legislação interna superveniente. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 19. Vol. 98, maio-jun./2011, p. 303.

4.3.2 Breve histórico do relacionamento diplomático entre Brasil e Santa Sé

Como se sabe, a história do Brasil está umbilicalmente ligada à Igreja Católica, com a presença desta entidade religiosa em seus domínios desde os tempos do descobrimento. A cristianização das terras brasileiras, inicialmente chamadas de Ilha de Vera Cruz, teve início logo na chegada de Pedro Álvares Cabral. Aliás, o primeiro ato público realizado em solo pátrio foi justamente a celebração de uma missa, pelo Frei Henrique de Coimbra, em pleno domingo de Páscoa.³⁶⁹

O historiador Ibsen Noronha traz importantíssimos esclarecimentos acerca da relação entre o Brasil e a Igreja Católica, como uma espécie de herança deixada pelos descobridores:

Portugal trouxe consigo boa parte daquilo que hoje se chama cultura brasileira. Trouxe a Fé Católica, cantada por Camões na sua epopeia. Trouxe uma concepção econômica. Trouxe também um Direito que deu origem ao Direito do Brasil. E trouxe relações antiquíssimas com a Santa Sé.³⁷⁰

Com efeito, as relações diplomáticas envolvendo Portugal e Santa Sé datam do século XII, quando o primeiro Rei de Portugal, Dom Afonso Henriques prestou vassalagem à Igreja.³⁷¹

No Brasil, o relacionamento com a Igreja perdurou durante o período colonial, especialmente com a vinda de ordens religiosas, na missão de evangelização dos nativos, tendo como exemplo clássico o dos Jesuítas, de forte atuação no sul do país. Em 1551 foi instalada a primeira Diocese em solo nacional, criando o Bispado de São Salvador, através da Bula Papal *Super Specula Militantes Ecclesia*, assinada pelo Sumo Pontífice Julio III.³⁷²

Mas foi a partir da independência, porém, que as relações diplomáticas, propriamente ditas, se intensificaram. Com a proclamação da independência, deram-se as tratativas com outros países para o reconhecimento formal da autonomia do país. Em 1825, Portugal e Inglaterra reconheceram o Império brasileiro. No ano

³⁶⁹ NORONHA, Ibsen. Incursões jurídico-históricas sobre as relações entre a Igreja Católica e o Brasil – do Descobrimento à Independência. In Acordo Brasil – Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 65/66.

³⁷⁰ Ibid., p. 63.

³⁷¹ Ibid., p. 63.

³⁷² Ibid., p. 76.

seguinte, através da intervenção de Monsenhor Francisco Vidigal, foi realizada, no Vaticano, a cerimônia de recepção de credenciais, momento a partir do qual foram oficialmente instaladas as relações diplomáticas entre as duas pessoas jurídicas de direito externo.³⁷³

Embora o Brasil já contasse com a presença de um Núncio Apostólico desde a vinda da Família Real Portuguesa, em 1808, vez que Dom Lourenço Caleppi integrou o Corpo Diplomático que acompanhou a Corte, a Nunciatura Apostólica só foi efetivamente instalada em 1827, por Leão XII, sendo que o primeiro núncio residente no país foi Dom Pietro Ostini, chegando ao Rio de Janeiro em 1830.³⁷⁴

Portanto, o relacionamento diplomático entre o Brasil e a Santa Sé remonta aos primórdios de nosso país, sendo inegável a contribuição da Igreja Católica para a formação da cultura brasileira. Sobre este aspecto, é de fundamental relevância a contribuição de Dom Lorenz Baldisseri, nestes termos:

O excuro histórico das relações diplomáticas entre Santa Sé e Brasil indica que as duas instituições lançam suas raízes no território e na população brasileira desde o início da Nação e constituem uma amostra original e inconfundível da sua identidade nacional. Este fato não deixa de motivar uma reflexão e uma clara afirmação da incontornável responsabilidade e da necessária colaboração entre Igreja e Estado para a consecução do bem comum e do bem-estar dos brasileiros.³⁷⁵

Não obstante o longo período de aproximação política, inexistia qualquer documento regulando o relacionamento das instituições, omissão que restou suprida com o acordo firmado em novembro de 2008.

4.3.3 A Santa Sé no âmbito do Direito Internacional e a Nunciatura Apostólica

A Santa Sé é o órgão de cúpula da Igreja Católica. Embora com certas peculiaridades, possui todos os elementos que caracterizam a qualidade de Estado:

a) há um território definido, ainda que extremante exíguo, com aproximadamente 44

³⁷³ NORONHA, Ibsen. Incursões jurídico-históricas sobre as relações entre a Igreja Católica e o Brasil – do Descobrimento à Independência. In *Acordo Brasil – Santa Sé Comentado*. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 79.

³⁷⁴ BALDISSERI, Lorenzo. Relações Diplomáticas entre o Brasil e a Santa Sé. In *Acordo Brasil – Santa Sé Comentado*. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012.

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 93.

hectares; b) há uma população, cuja estimativa é de cerca de mil pessoas; c) e um governo, que goza de autonomia em relação à Itália.³⁷⁶

O seu diminuto território tem sido utilizado como argumento por aqueles que não aceitam a sua condição de Estado. Todavia, a extensão territorial nunca foi elemento importante à configuração de um ente estatal. Quanto à questão da autonomia, não pairam dúvidas da independência da autoridade papal, alheio a qualquer interferência de outra nação. O que se tem também argumentado, para rechaçar a condição de Estado, é o requisito teleológico do Vaticano, pois os fins aos quais se dirige a administração não se assemelham aos demais territórios, pois sabidamente seu objetivo primeiro é a organização da Igreja Católica. No tocante ao critério pessoal, também diverge das demais nações, pois não existem propriamente nacionais, pois sua população preserva os vínculos com suas pátrias de origem. Logo, o vínculo que se forma entre os habitantes do Estado da Cidade do Vaticano (denominação oficial) é de cunho funcional, não de nacionalidade.

Embora seja considerado um “caso excepcional”, a Santa Sé goza de reconhecimento quanto à sua personalidade jurídica de direito internacional (“*personalidade internacional anômala*”)³⁷⁷. Esta condição permite ao Vaticano firmar obrigações internacionais. Francisco Rezek ressalta esta capacidade jurídica de entabular acordos com outras pessoas jurídicas de direito externo:

No plano do direito das gentes a Santa Sé exerce seu papel contratual celebrando não apenas concordatas – espécie original de compromisso, cujo tema são as relações entre a Igreja Católica e o Estado –, mas outros tratados bilaterais, como o acordo político e a convenção financeira de Latrão. Mesmo Estados então socialistas – a Hungria em 15 de setembro de 1964, a Iugoslávia em 25 de junho de 1966 – deram-se à negociação bilateral com o governo pontifício. A Santa Sé marcou presença, ainda, em muitas tratativas multilaterais caracterizadas pela temática humanitária ou, em todo caso, pela despolitização. Ela é parte das Convenções de Viena sobre relações diplomáticas e consulares, de 1961-1963, e na convenção de 1969, também de Viena, sobre o direito dos tratados.³⁷⁸

³⁷⁶ REZEK, Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁷⁷ Como bem ressalta Lorenzo Baldisseri: “A Igreja Católica é uma realidade única, que desafia todos os esquemas usuais e categorias conceituais. Ela não se enquadra em nenhum modelo institucional, cívico ou religioso. A primeira impressão é a de uma grande Instituição Religiosa. Ao mesmo tempo, essa entidade encontra seu lugar na Comunidade Internacional com seu peso e influência institucional, apoiada em sua mensagem religiosa e moral”. (BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 21-22).

³⁷⁸ REZEK, op. cit., p. 250.

A personalidade jurídica da Santa Sé não teve início em um determinado momento histórico, em um ato formal, mas o que se leva em consideração, especialmente, é a história da religião cristã, que, por uma série de fatores, conseguiu um lugar dentro da comunidade internacional.³⁷⁹

Com efeito, a Igreja Católica tem como característica o objetivo de atingir toda a humanidade pelo caráter universal de sua Missão. A Santa Sé, como autoridade suprema da Igreja, agindo em seu nome nos níveis diplomáticos e políticos, o faz por meio dos organismos centrais, instituições e intervenções. Esta atuação se dá através de vasta rede de Missões Diplomáticas, dirigidas pelos Representantes Pontifícios acreditados nos diversos países.³⁸⁰

A atividade diplomática da Santa Sé é exercida pela “Diplomacia da Santa Sé” ou, simplesmente, “Diplomacia Pontifícia”. A Convenção sobre Relações Diplomáticas, realizada em Viena (1961), reconheceu o caráter único da Missão de Representação Papal, mantendo o termo “Núncio Apostólico” para designar o seu representante. Uma vez nomeado Núncio, o presbítero recebe a dignidade de Arcebispo, para que possa, de forma plena, exercer suas atividades junto às igrejas particulares (Dioceses). Conforme o art. 16 da Convenção de Viena, o Representante Papal possui o título de Decano do Corpo Diplomático. Nos países em que a Santa Sé não possui diplomata, o Representante Papal é denominado “Delegado Apostólico”.³⁸¹

As missões de um Núncio estão estabelecidas no cânon 363 do Código de Direito Canônico, nestes termos:

Cân. 363 — § 1. Confia-se aos Legados do Romano Pontífice a missão de representarem de modo estável a pessoa do próprio Romano Pontífice junto das Igrejas particulares ou também junto dos Estados e Autoridades públicas, para junto das quais foram enviados.

§ 2. Representam também a Sé Apostólica aqueles que são enviados em missão pontifícia como Delegados ou Observadores junto dos Organismos internacionais ou junto de Conferências e Congressos.

Dentre as funções exercidas por um Núncio estão as de defender a liberdade da Igreja Católica, a liberdade religiosa de todas as religiões do mundo e, acima de

³⁷⁹ HUSEK, Carlos Roberto. Curso de Direito Internacional Público. São Paulo: LTr, 2009, p. 66.

³⁸⁰ BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 21.

³⁸¹ Ibid., p. 31.

tudo, tem a missão de defender e promover os direitos humanos e a paz no mundo. Ainda, pode ser enumerada a tarefa de tornar mais sólido e eficiente o elo de união que vigora entre a Sé Apostólica e as Igrejas locais.³⁸²

O Núncio Apostólico para o Brasil ao tempo da celebração do Acordo, Dom Lorenzo Baldissere, em obra específica sobre a Diplomacia Pontifícia, ressalta a importância da missão exercida, ao indicar que o mundo está se tornando uma aldeia e, nela, a Santa Sé se coloca com seu peso institucional, rico de cultura, de inspiração e de altos ideais, que tocam o transcendente e a espiritualidade, coroamento de toda atividade humana.

Para concretizar este desiderato, a Santa Sé, através dos Núncios fixados em todo o mundo, já celebrou tratados com mais de 70 Estados, entre os quais o Brasil, cujo acordo foi firmado em 2008. Estes acordos internacionais com as mais variadas nações – que não exclusivamente as confessionais, como o caso do Brasil, e inclusive algumas totalmente avessas à religião, como são os países socialistas – tem como objeto questões que dizem respeito às relações entre a Igreja e o Estado, além dos grandes temas do desenvolvimento mundial, como os direitos humanos, a solução de conflitos, a estabilidade e a manutenção da paz regional e mundial.³⁸³

4.3.4 Aspectos gerais acerca do Acordo Brasil – Santa Sé

A proclamação da República Federativa do Brasil, em 1889, trouxe, como uma das principais inovações no campo jurídico, o princípio da laicidade estatal. Contrariamente ao que ocorria no Brasil imperial, que expressamente adotava a Religião Católica, o Estado não mais poderia conter uma religião oficial. Pouco tempo após assumir o poder, o Marechal Deodoro da Fonseca publicou um decreto em matéria religiosa, qual seja, o Decreto n. 119-A, de 7 de janeiro de 1890, que definiu o novo *status* jurídico das religiões no país, incluindo a Igreja Católica. A partir desta data, a Igreja Católica passou a gozar de personalidade jurídica na Mitra Diocesana, como sujeito jurídico legítimo para todos os atos concernentes à sua atividade de instituição religiosa.

Este Decreto, porém, não passou de uma mera declaração de princípios concernentes à liberdade religiosa, à garantia do livre culto, à prestação de

³⁸² BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 36.

³⁸³ Ibid., p. 42.

assistência religiosa, e à não interferência do Estado nos assuntos da Igreja. Porém, não regulamentou o exercício das atividades religiosas no país.

Portanto, as organizações religiosas, incluindo a Igreja Católica, passaram um longo período experimentando uma total lacuna legislativa, sem um texto normativo que estabelecesse os contornos das suas atuações no território nacional. Este vazio legislativo perdurou por longos 118 anos, até que o Acordo Brasil – Santa Sé veio a ser entabulado entre os dois sujeitos internacionais. A situação é retratada por Dom Lorenzo Baldisseri:

De fato, transcorreram 118 anos daquele Decreto e só hoje, com o Acordo entre o Brasil e a Santa Sé, enche-se o vazio jurídico da regulamentação anunciada, assim que não é retórico declarar que o Tratado constitui um marco histórico de máxima envergadura para a Nação brasileira, que tem tão profunda ligação histórica, cultural e espiritual com a Igreja Católica.³⁸⁴

O Acordo Brasil – Santa Sé foi assinado no dia 13 de novembro de 2008, na Sala dos Tratados do Palácio Apostólico do Vaticano, com a presença do então Presidente da República Federativa do Brasil, Sr. Luiz Inácio Lula da Silva, e, representando o Sumo Pontífice, o Secretário de Estado do Vaticano, o Cardeal Tarciso Bertone. O documento internacional foi aprovado pelo Congresso Nacional no dia 7 de outubro de 2009. A troca dos Instrumentos de Ratificação, por sua vez, ocorreu no dia 10 de dezembro de 2009, no Vaticano. Finalmente, ocorreu a publicação no Brasil no dia 11 de fevereiro de 2010.

As tratativas para entabulação do acordo tiveram início em 2006, tendo se desenvolvido por dois anos de trabalho, com a finalidade de chegar a conclusões aceitáveis e convencimento entre as Altas Partes. O objetivo era constituir um documento único, que albergasse as normas esparsas já existentes no ordenamento jurídico brasileiro, concernentes à Igreja Católica, inclusive as regras consuetudinárias. Por isso que o subtítulo do acordo justamente leva a denominação de “Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil”.³⁸⁵

Ao todo, contém 20 artigos, abordando os mais variados aspectos das relações da Igreja Católica em solo nacional.

³⁸⁴ BALDISSERI, Lorenzo. Introdução. Acordo Brasil Santa Sé comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (coordenadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 12.

³⁸⁵ Ibid., p. 27.

Inicialmente, o preâmbulo contém os princípios e as razões constitutivas e históricas que implicaram na realização do acordo, indicando suas fontes e as intenções das Altas Partes, especialmente a de fortalecer e incentivar as mútuas relações já existentes.

O art. 1º aborda as relações diplomáticas entre Brasil e a Santa Sé, que em verdade já se mostram presentes desde a independência do país até os dias atuais. O art. 2º aborda a questão da missão apostólica da Igreja Católica, que se faz presente em todo o mundo, mas que agora é garantida juridicamente no ordenamento brasileiro, que deve sempre estar pautado pelo princípio da liberdade religiosa.

O tratado também reforça a previsão da personalidade jurídica da Igreja Católica (art. 3º), o que lhe proporciona, em certa medida, a segurança jurídica que necessita para desempenhar sua missão, dando-lhe uma identidade institucional, bem assim às suas instituições internas. Evidentemente, em atenção ao ordenamento jurídico brasileiro, a personalidade jurídica das instituições dependerá da inscrição do respectivo ato de criação no registro civil competente (§2º), como ocorre com toda e qualquer confissão religiosa com atuação em solo nacional, por força do que dispõe o art. 44, §1º do Código Civil brasileiro.

O tratamento tributário atribuído à Igreja Católica passa a ter novas referências legais, quais sejam, os art. 5º e 15 do Acordo, cuja análise minuciosa será feita no item seguinte deste estudo.

Como não poderia deixar de ser, o acordo faz referência ao patrimônio histórico, cultural e artístico da Igreja Católica, assim como os documentos custodiados em arquivos e bibliotecas, que igualmente fazem parte do patrimônio cultural brasileiro, estabelecendo-se o compromisso de ambas as partes, de forma cooperada, na sua manutenção e conservação.

Tendo em vista que a temática relacionada à liberdade religiosa ocupa lugar cimeiro no âmbito do tratado, não poderia faltar a previsão de proteção quanto aos lugares de culto, a liturgia própria, os símbolos, as imagens e os objetos culturais da Igreja Católica, contra toda forma de violação, desrespeito e uso ilegítimo (art. 7º). Frisa-se que a proteção a tais locais independe do seu valor histórico ou cultural, sendo a proteção válida tão e exclusivamente em razão da sua destinação.

O Brasil se compromete a destinar espaços para fins religiosos, inclusive devendo tal ser observado quando da elaboração do planejamento urbano, inclusive nos planos diretores das cidades (art. 14).

Haja vista que o direito de liberdade religiosa não possui apenas um aspecto negativo (impedindo que outros embarcem a profissão de fé dos crentes), mas também com um conteúdo positivo, ou seja, impondo ao Estado que viabilize os meios necessários à fruição deste direito, o Acordo traz previsão de que a Igreja obriga-se a prestar assistência religiosa aos que se encontrarem internados em estabelecimentos de saúde, de assistência social, de educação ou similar, bem como as detidos em estabelecimentos prisionais. (art. 8º), previsão esta que se coaduna com dimensão Democrática de Direito que adjetiva o Estado brasileiro, consoante amplamente abordado no item 2.3.5 deste estudo.

Considerando a forte vinculação dos religiosos no campo da educação, e objetivando cooperar com o Estado no desenvolvimento da cultura, o acordo prevê que a Igreja continuará a colocar suas instituições de ensino a serviço da sociedade (art. 10). Por sua vez, as partes se comprometem ao reconhecimento recíproco dos títulos e qualificações em nível de Graduação e Pós-Graduação, desde que respeitadas as exigências do ordenamento jurídico brasileiro e da Santa Sé. (art. 9º)

Na mesma via da educação, e com um suporte no direito de liberdade religiosa, da diversidade cultural e da pluralidade confessional do país, o Brasil assume o compromisso de respeitar o ensino religioso, como meio de formação integral da pessoa, como disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, mas de matrícula facultativa (art. 11).

O tratado também prevê a produção de efeitos civis do casamento religioso, retroativos à data de sua celebração, desde que atendidas as exigências legais do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive o registro no órgão próprio (art. 12). Como novidade, passou-se a permitir a homologação das sentenças eclesiais em matéria matrimonial, emanadas pelo órgão de controle superior da Santa Sé, pelo mesmo procedimento da homologação das sentenças estrangeiras.

A garantia de segredo do ofício sacerdotal, em especial o da confissão sacramental, é assegurada pelo art. 13 do acordo.

As questões de ordem trabalhistas foram tratadas no art. 16, com suas características peculiares, seja ao afirmar que o vínculo entre os ministros ordenados ou fieis consagrados mediante votos, e as Dioceses ou Institutos

Religiosos e equiparados, é de caráter religioso, não gerando vínculo empregatício, exceto se houver desvirtuamento.

Do mesmo modo, as tarefas de índole apostólica, pastoral, litúrgica, catequética, assistencial, de promoção humana e semelhantes, poderão ser realizadas a título voluntário, desde que, também, sejam observados os ditames das leis trabalhistas.

O art. 17 aborda a possibilidade dos Bispos Diocesanos tratarem com a autoridade brasileira competente sobre a concessão de vistos permanentes e temporários para o exercício da atividade pastoral no país.

O Acordo é encerrado com os artigos 18, 19 e 20, que contêm regramento comum aos mais variados tipos de acordos internacionais, tais como a previsão de que o conteúdo do diploma possa ser complementado por ajustes entre as partes, a de que as divergências na aplicação ou interpretação do acordo sejam dirimidas por negociações diplomáticas diretas, e, por derradeiro, a sua data de vigência.

Conforme se verifica da leitura dos seus dispositivos, o diploma internacional não inscreve uma novidade em termos de conteúdo, nem preceitua normas novas, com pequenas exceções, mas representa, em última análise, a codificação de uma praxe já existente, de modo especial na jurisprudência pátria, que a partir de então passa a contar com uma referência legal determinada. Em outras palavras, um instrumento jurídico de sistematização³⁸⁶. Cumpre frisar que as disposições fixadas no documento em tela espelham o tratamento jurídico dispensando não apenas ao catolicismo, mas às atividades religiosas em geral.

O Acordo, assim, não padece do vício de inconstitucionalidade, pois não estabelece qualquer forma de privilégio a uma religião específica, sem violar o princípio da laicidade estatal³⁸⁷. Por não trazer qualquer elemento novo, mas meramente codificar preceitos já presentes no ordenamento jurídico, inclusive já aplicáveis às demais crenças, não cria qualquer forma de regalia.³⁸⁸

³⁸⁶ BALDISSERI, Lorenzo. Introdução. In.: Acordo Brasil Santa Sé comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (coordenadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 13.

³⁸⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 462-3).

³⁸⁸ Importante destacar que já foram intentadas, no Supremo Tribunal Federal, duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIns de nºs 4319 e 4439), onde se alega que a normativa internacional fere o princípio da laicidade do Estado brasileiro. A primeira foi julgada extinta por ilegitimidade ativa da associação proponente; a segunda, que tramita sob a relatoria do Min. Roberto Barroso, refere-se exclusivamente ao art. 11 do Acordo, que trata do ensino religioso em escolas públicas.

Deve ser ressaltado, entretanto, que muito embora as disposições contidas no acordo possam ser aplicáveis às demais confissões religiosas, por aplicação do princípio da isonomia, no que lhes for pertinente, esta não é, contudo, a melhor prática. Ocorre que o Acordo Brasil-Santa Sé foi pensado, criado e estruturado para uma religião específica, a Católica, com a suas nuances e sua posição histórica em território brasileiro.

Assim, não há como aplicar as disposições do Acordo, *incontinenti*, às demais religiões, sem adequação às suas peculiaridades.

Como adiante se será abordado (item 4.4), entendemos ser necessária a criação de uma Lei Geral das Religiões, aplicável igualmente a todos os credos, inclusive no campo tributário, sob pena de se criar distorções.

4.3.5 O tratamento tributário aplicável às entidades religiosas a partir do Acordo

Dentre os vários pontos abordados pelo Acordo Brasil – Santa Sé, destacamos o tratamento jurídico tributário destinado à Igreja Católica, previsto nos art. 5º e 15.

Os dispositivos legais em comento possuem a seguinte redação:

Artigo 5º

As pessoas jurídicas eclesíásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira.

Artigo 15

Às pessoas jurídicas eclesíásticas, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira.

§ Unico. Para fins tributários, as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e isenção.

Cumpra, portanto, a análise dos artigos citados.

Iniciaremos pelo art. 15, que trata da previsão de imunidade de impostos concedida às pessoas jurídicas eclesiais, bem como a seu patrimônio, renda e serviços, relacionados com a sua atividade fim. O dispositivo ainda faz menção que a benesse tributária deve se dar em conformidade com a Constituição brasileira.

De início, cumpre observar que o dispositivo em comento fala em imunidade tributária. Todavia, como abordado acima, as imunidades configuram uma limitação *constitucional* ao poder de tributar, razão pela qual devem, obrigatoriamente, estar previstas no texto constitucional, sendo justamente esta a diferença em relação às isenções, que não implicam em competência negativa, mas sim favor fiscal, com previsão infraconstitucional. Por isso, em princípio, o acordo, que ingressa no ordenamento jurídico brasileiro com *status* de lei ordinária, não poderia fazer referência ao termo “imunidade”.

Porém, a irregularidade aqui apontada é meramente formal, vez que a hipótese já encontrava respaldo na Carta Magna, tendo sido meramente reprisada no Acordo, não se encontrando obstáculo à utilização do termo *imunidade*.

Verifica-se que o acordo não repetiu a expressão “templos de qualquer culto”, tão largamente utilizada na história do direito constitucional, repetida no atual texto, em seu art. 150, VI, “b”. O art. 15 do Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil indica que a imunidade se refere às “pessoas jurídicas eclesiais”, bem como ao seu patrimônio, renda e serviços. Trata-se de uma inovação, vez que desborda dos contornos semânticos utilizados pelas constituições brasileiras desde 1946.

Certamente aqui voltará à tona a discussão sobre o alcance da imunidade concedida às entidades religiosas. Ocorre que a doutrina nacional travou célebres discussões sobre o alcance da expressão “templos de qualquer culto”, dividindo-se entre a clássica e a contemporânea. A corrente clássica possui subdivisões, onde uma parcela de doutrinadores – citando-se exemplificadamente Pontes de Miranda³⁸⁹ – mais rigorosa, aduzindo que a imunidade é aplicável tão somente ao prédio onde o culto é realizado. Ainda dentro da corrente clássica, mas com um enfoque mais flexível, outra gama de doutrinadores – por todos, cita-se Aliomar Baleeiro³⁹⁰ –, com o entendimento de que a imunidade dos “templos” abrangia não só o prédio onde se realizam os cultos religiosos, mas também outros relacionados ao exercício da fé.

³⁸⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 425.

³⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. Revista de Direito Tributário n.º1, jul/set 1977, p. 8.

Porém, verifica-se que o Acordo restou por acolher a corrente contemporânea, que dá à imunidade uma interpretação ampliativa, aduzindo que a imunidade não se restringe apenas aos prédios onde se celebram os cultos, mas abrangendo inclusive a própria instituição religiosa. Neste sentido é a lição de Ives Gandra Martins: “O que o constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição”.³⁹¹

No mesmo sentido é a lição de Roque Antonio Carraza, quando adverte que: “Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado à cerimônia religiosa, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.³⁹²

Neste particular, o Acordo se coaduna com a lição de Ricardo Lobo Torres, para quem a imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. Segundo o autor, a imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas. Titular da imunidade é a instituição religiosa e não o templo considerado objetivamente; mas só será imune na dimensão correspondente ao templo e ao culto (critérios objetivos)³⁹³

Também se verifica a compatibilidade do Acordo com o regramento fiscal atinente à liberdade religiosa no direito comparado, de modo especial com o art. 32 da Lei da Liberdade Religiosa, de Portugal (Lei 16/2001), que estabelece: “As pessoas coletivas religiosas inscritas estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local”. Na Espanha, o art. 7º da Lei Orgânica n.º 7/1980, indica a possibilidade de se conceder benefícios fiscais às “Iglesias, Confesiones e Comunidades”. Ou seja, o critério subjetivo é preponderante.

Sendo assim, a previsão contida no art. 15 do diploma internacional em estudo não implica em qualquer ofensa ao texto constitucional, nem um alargamento das hipóteses de intributação, vez que, embora não utilizando a expressão “templos de qualquer culto”, o benefício fiscal deve restar limitado ao patrimônio, renda e

³⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionais e incondicionais – Inteligência do art. 150, Inciso VI e §4º e Art. 195, §7º da Constituição Federal. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 28, janeiro/1998, p. 79.

³⁹² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 716-7.

³⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 212.

serviços relacionados às atividades essenciais das instituições, mesma dicção contida no art. 150, § 4º da CF/88. A modificação, assim, traz consequências meramente doutrinárias, não implicando em vantagem fiscal à Igreja Católica, com relação às demais religiões. Esta conclusão a que chega Lorenzo Baldisseri, que ao comentar o dispositivo ressalta:

O texto, mais uma vez, lança no cenário jurídico internacional uma norma que o poder civil brasileiro já havia estabelecido na sua Constituição, e com abrangências de todas as religiões.

O acordo sintetiza o que já se inclui no Ordenamento Jurídico Brasileiro e está explicitado pelo seu mais alto intérprete, o Supremo Tribunal Federal. Nesta Corte, já se explicitou que a ‘a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra 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’. Até mesmo os Cemitérios, porque o STF os entende como ‘extensões de entidades de cunho religioso’, também se abrigam na causa da imunidade do art. 150 da Constituição.

Não há, portanto, aqui, privilégio para a Igreja Católica em face das demais denominações religiosas.³⁹⁴

O artigo em comento, portanto, veio apenas para reafirmar a necessidade de se instituir uma garantia de não-tributação das práticas religiosas, como forma de concretizar o direito fundamental de liberdade religiosa. Esta a lição de Ives Gandra da Silva Martins, em artigo específico sobre o tema:

A imunidade consagrada objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com Seu Criador. Não há no direito brasileiro desde a República – em que o Estado e a Igreja Católica deixaram de ter relações jurídicas especiais em face de ser o Catolicismo religião oficial à época da Monarquia – qualquer preconceito ou distinção entre os diversos cultos. O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo.³⁹⁵

Questão interessante diz respeito ao § único do artigo 15, ao estabelecer que “as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional

³⁹⁴ BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 117.

³⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Art. 5º e 15. Imunidade e Filantropia no Tratado Brasil – Santa Sé. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 195-6.

sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro”. Evidentemente que, para poder gozar do benefício legal, deverão cumprir os requisitos e obrigações exigidos pela legislação para fins de imunidade e isenção.

Esta situação também não representa inovação legislativa. Porém, antes da vigência do Acordo, o fundamento legal da imunidade concedida às entidades educacionais e assistenciais estava no art. 150, VI, “c” da CF/88, que veda aos entes políticos instituir tributos para as “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”. Porém, o regramento constitucional fixa a benesse para todas as entidades que se destinem aos objetivos protegidos, e não de forma direcionada a uma entidade confessional.

No que se refere às contribuições sociais, o fundamento constitucional da imunidade encontra-se no art. 195, §7º da CF, ao referir que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Ives Gandra³⁹⁶ indica que a lei a que se referem os dispositivos constitucionais deve ser a lei complementar, por exigência do art. 146, II³⁹⁷. Assim, aplicável o art. 14 do Código Tributário Nacional³⁹⁸ (que foi recepcionado pela Magna Carta de 1988

³⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Art. 5º e 15. Imunidade e Filantropia no Tratado Brasil – Santa Sé. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 200.

³⁹⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

³⁹⁸ Sobre o tema, já decidiu o Supremo Tribunal Federal: “TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CF. ART. 14 DO CTN. 1. Para gozar da imunidade estipulada no art. 150, os contribuintes devem ser entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Devem, ainda, preencher os requisitos estipulados no art. 14 do CTN. 2. Enquadrando-se nos patamares estabelecidos, a instituição tem direito à imunidade, não podendo o ente público, exigir dela outros pressupostos além desses já previstos em lei. 3. A imunidade abrange o IOF. 4. As operações de seguro realizadas pelas entidades não estão excluídas da imunidade, já que o contrato de seguro é firmado para proteção dos seus bens e levando-se em conta que o recebimento do prêmio nada mais faz do que repor o patrimônio desfalcado. 5. São livres da tributação as operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários que dizem respeito, em essência, ao patrimônio e à renda das entidades imunes. 6. Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas” (fl. 204). No RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 150, VI, c, da mesma Carta. O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de reconhecer às entidades sem fins lucrativos a imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição, relativamente ao IR e ao IOF incidentes sobre aplicações financeiras, por considerar que a aplicação de recursos não significa atuação fora do previsto no ato de sua constituição (RE 211.390-AgR/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 424.507-AgR/RO, Rel. Min. Carlos Velloso). Isso posto, nego

com o *status* de lei complementar). Portanto, o mesmo dispositivo legal que serve de amparo para os artigos constitucionais, deverá ser aplicado para as situações previstas no Acordo (no que se refere às atividades educacionais e assistenciais).³⁹⁹

Conclui-se, assim, que o parágrafo único do art. 15 também está dentro dos limites fixados pelo constituinte de 1988, não configurando inovação legislativa. Não se deve olvidar que a intenção das Altas Partes contratantes foi, justamente, a de manter o regramento até então aplicável à espécie, reafirmando a teleologia da imunidade, qual seja, garantir a não-interferência estatal no exercício da liberdade religiosa.

Aliada a esta conclusão, verifica-se que o objetivo último das imunidades instituídas nos arts. 150, VI, “c”, c/c o art. 195, §7º, da CF, é estimular o setor privado a colaborar com o Estado, suprimindo as insuficiências do Poder Público na prestação de serviços essenciais à sociedade, como educação, saúde e assistência social.⁴⁰⁰

Já o art. 5º do Acordo Brasil – Santa Sé possui regramento semelhante ao antes mencionado, também trazendo a abordagem tributária aplicável à Igreja Católica, ao estabelecer que as pessoas jurídicas eclesiais, reconhecidas nos termos do Artigo 3º do mesmo diploma⁴⁰¹, que persigam fins de assistência e solidariedade social, além de fins religiosos, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira.

seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 21 de outubro de 2008. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Relator 1).

³⁹⁹ Deve-se ter presente que, atualmente, novo regramento legal foi instituído pelo governo federal para regulamentar a temática da imunidade tributária quanto às contribuições sociais, estabelecendo os requisitos legais para sua concessão, especialmente para a denominada “certificação”, qual seja, a Lei 12.101/09. Esta nova lei há de ser aplicada inclusive para as pessoas jurídicas da Igreja Católica a que se refere o art. 15 do Acordo Brasil – Santa Sé.

⁴⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Pesquisas tributárias: processo judicial tributário. Coor. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 441-444.

⁴⁰¹ Dispõe a regra em referência: “Artigo 3º: A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiais que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras, tais como Conferência Episcopal, Províncias Eclesiais, Arquidioceses, Dioceses, Prelazias Territoriais ou Pessoais, Vicariatos e Prefeituras Apostólicas, Administrações Apostólicas, Administrações Apostólicas Pessoais, Missões Sui Iuris, Ordinariado Militar e Ordinariados para os Fiéis de Outros Ritos, Paróquias, Institutos de Vida Consagrada e Sociedades de Vida Apostólica. § 1º. A Igreja Católica pode livremente criar, modificar ou extinguir todas as Instituições Eclesiais mencionadas no caput deste artigo.”

Entendemos que o art. 5º do acordo veio para solucionar antiga dúvida que pairava sobre o assunto, qual seja, se as organizações religiosas (pessoas jurídicas eclesiais) também poderiam receber certificação (antiga filantropia).

O entendimento que predominava, até então, era no sentido de que as organizações religiosas que desenvolvessem atividades de assistência social, educação e saúde, deveriam criar personalidade jurídica apartada para cada uma destas atividades, as chamadas associações “puras”, desvinculadas da entidade religiosa, pois havia a compreensão de que estas jamais poderiam ser certificadas, muito embora algumas instituições tenham logrado obter o reconhecimento da imunidade tributária.

O art. 5º, ao referir que as pessoas jurídicas eclesiais que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, “desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante”, desde, claro, que observem as obrigações exigidas pela legislação brasileira, coloca fim a esta discussão. Não há mais necessidade, portanto, da tão propalada “reorganização societária”, que dominou o debate das entidades religiosas nas últimas décadas. Em suma, não se mostra mais necessária a separação das atividades assistenciais da entidade religiosa, com criação de personalidades jurídicas distintas, pois o acordo permite a atuação conjunta de ambas.

Atualmente, a legislação que regulamenta a matéria da certificação é a Lei 12.101/09, que também não traz qualquer vedação à atuação da entidade em mais de um segmento social, inexistindo razões jurídicas para o desmembramento. Aliás, o próprio art. 22⁴⁰² da referida lei prevê expressamente a possibilidade de cumulações de atividades, assim como o art. 33.⁴⁰³

Assim, inexistem razões para manutenção do entendimento de que as entidades religiosas não possam manter, dentro da sua personalidade jurídica, atividades benemerentes passíveis de certificação, desde que mantenham

⁴⁰² Art. 22. A entidade que atue em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade. Parágrafo único. Considera-se área de atuação preponderante aquela definida como atividade econômica principal no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda.

⁴⁰³ Art. 33. A entidade que atue em mais de uma das áreas a que se refere o art. 1º deverá, na forma de regulamento, manter escrituração contábil segregada por área, de modo a evidenciar o patrimônio, as receitas, os custos e as despesas de cada atividade desempenhada.

contabilidade segregada por atividade e cumpram os demais requisitos exigidos pela legislação.

Tal entendimento é corroborado pela lição de Lorenzo Baldisseri, quando comenta o artigo em referência, afirmando que:

Este artigo estabelece a extensão às pessoas jurídicas eclesiais, dedicadas a atividades assistenciais, das imunidades, isenções e benefícios usufruídos pelas entidades civis em geral.

Firma o importante princípio, decorrente das exigências de isonomia, de que não se pode recusar às Entidades Religiosas o pleno reconhecimento do status de entidade filantrópica, como o certificado pertinente e tratamento jurídico próprio, sempre que atendidos os requisitos da lei, nas mesmas condições das entidades civis em geral.

Realça-se, pois, o dever de paridade de tratamento por parte dos Poderes Públicos das Instituições Beneficentes não lucrativas com outras entidades filantrópicas ativas no cenário social e jurídico do país.⁴⁰⁴

Logo, conclui-se que este dispositivo do Acordo veio para trazer equidade, haja vista que as entidades religiosas não podem ser discriminadas, negando-lhes as imunidades e isenções previstas para as demais pessoas jurídicas que se dediquem às atividades assistenciais. Seria excessivamente injusto que duas entidades, que prestem as mesmas obras de caridade, recebam tratamento jurídico diverso, apenas porque uma se reveste da condição de entidade religiosa, inclusive vindo a ferir o art. 150, II da CF.

No ponto, o Acordo está em sintonia com o que dispõe o art. 7º, da Lei Orgânica n.º 7/1980, da Espanha, ao autorizar a celebração de acordos e convênios com igrejas, confissões e comunidades, estendendo-as os benefícios fiscais previstos no ordenamento jurídico geral às entidades sem fins lucrativos e demais de caráter benemerente.

Frisa-se que a matéria já foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, que garantiu a uma entidade religiosa a fruição da imunidade prevista constitucionalmente, (art. 195, §7º) entendendo pela ilegalidade do ato administrativo que lhe negou o direito de não recolhimento de tributos (contribuições previdenciárias), posto que atendidas todas as exigências legais. Trata-se do

⁴⁰⁴ BALDISSERI, Lorenzo. Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções. São Paulo: LTr, 2011, p. 104.

Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 22.192, cujo relator foi o Min. Celso de Mello, *in verbis*:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.⁴⁰⁵

Ives Gandra afirma que a decisão acima transcrita foi a que abriu, definitivamente, “o reconhecimento das atividades de assistência e solidariedade social das instituições religiosas que atuam na área de atendimento aos mais carentes”. Conclui afirmando que o art. 5º está “em consonância com a jurisprudência do Excelso Pretório”.⁴⁰⁶

Portanto, em mais este dispositivo, o Acordo não trouxe qualquer inovação jurídica, apenas fortalecendo o direito já em vigor no Brasil. Ainda assim, deve ser festejada a positivação do regramento em análise, pois veio para rechaçar, em definitivo, as conclusões precipitadas de que as pessoas jurídicas eclesiais não

⁴⁰⁵ RMS 22192, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19-12-1996 PP-51802 EMENT VOL-01855-01 PP-00154.

⁴⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Art. 5º e 15. Imunidade e Filantropia no Tratado Brasil – Santa Sé. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 214-5.

poderiam receber certificação e gozar da imunidade tributária quanto às contribuições previdenciárias, tal qual as demais entidades beneficentes que prestem assistência social.

Ives Gandra, ao comentar o art. 5º do acordo, ressalta que o novo texto legal foi editado com único propósito de reforçar a disciplina legal já existente, senão vejamos:

Ao concluir estas rápidas considerações, à luz do que escrevi no passado, entendo que, nada obstante as garantias constitucionais já asseguradas à Igreja Católica e às suas instituições de educação e assistência social, a expressa inclusão ao texto do Tratado, outorga-lhes força adicional, nada obstante pelo regime da Lei Suprema, na exegese do Pretório Excelso, o Tratado ingressar no ordenamento jurídico nacional como lei ordinária especial.⁴⁰⁷

Ainda que o objetivo geral do Acordo seja, em última análise, a proteção da liberdade religiosa em território nacional, o regramento contido no art. 5º desborda desta temática, estando relacionado a atividades de educação, saúde e assistência social. Inegavelmente, as instituições religiosas, incluindo a Católica, possuem larga tradição nestes ramos, suprimindo deficiências do Estado na prestação destes serviços públicos, o que justifica a extensão da vantagem fiscal. Ocorre que estas não são atividades fins da instituição e não estão diretamente relacionadas à liberdade religiosa. Possuem, assim, fundamentação diversa da desenvolvida neste estudo.

4.3.6 Abordagem final

O Acordo firmado entre o Brasil e a Santa Sé não fere o princípio da laicidade estatal, visto que não outorga quaisquer privilégios exclusivos à Igreja Católica, representando mera codificação da praxe jurídica, de modo especial dos precedentes jurisprudenciais.

O diploma deve ser louvado, acima de tudo, por trazer à tona a problematização do regramento relativo à atuação das organizações religiosas em território nacional, olvidado pelo legislativo brasileiro ao longo de 118 anos. Desde então, muitas modificações foram presenciadas na sociedade brasileira, assim como no ordenamento jurídico, de modo especial com o advento da Constituição Federal

⁴⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Art. 5º e 15. Imunidade e Filantropia no Tratado Brasil – Santa Sé. In Acordo Brasil Santa Sé Comentado. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012, p. 214-5.

de 1988, que albergou o modelo de Estado Democrático de Direito, com a característica de modificação do *status quo*, visando à efetiva implementação dos direitos fundamentais.

É com este “pré-conceito” que deve ser encarado o Acordo, inclusive nos dispositivos que tratam da tributação. O art. 15, ao fixar a imunidade das “pessoas jurídicas eclesásticas”, sem usar a expressão “templos de qualquer culto”, restou por acolher a doutrina contemporânea sobre o tema, atribuindo natureza subjetiva ao instituto, mas sem desbordar dos limites objetivos fixados na Constituição, quais sejam, o patrimônio, renda e serviços, desde que relacionados às atividades essenciais, sempre, em todos os casos, objetivando a proteção à liberdade religiosa.

Ainda, deve ser interpretado em consonância com o disposto no art. 19, I a CF, que preconiza a proscricção de interferência estatal em atividades religiosas, servindo a imunidade, também para este desiderato.

Por derradeiro, deve restar frisado que, muito embora nada obste a aplicação das disposições do Acordo a outras instituições religiosas, por força do princípio da igualdade, a verdade é que o documento internacional em referência foi pensado e criado para tratar da condição especial da Igreja Católica no Brasil. Portanto, não podem ser estendidas suas disposições às demais confissões, sem antes cotejar as suas idiosincrasias.

Ainda, o Acordo se mostra insuficiente, não esgotando as necessidades de regulação, em matéria tributária, da liberdade religiosa.

Justamente por esta razão seria mais adequado uma legislação aplicável a todas as crenças, com enfrentamento de temas relevantes, até então sem regramento adequado no ordenamento jurídico brasileiro. Mostra-se inadequado regular a matéria simplesmente a partir de acordos com as mais variadas confissões religiosas, como ocorre na Espanha, pois tal procedimento não garante a uniformidade de tratamento.

No item a seguir, será analisado o Projeto de Lei n.º 5.598/99, intitulado “Lei Geral das Religiões”, que, adianta-se, não supre as necessidades ora apontadas, conforme se verá.

4.4 A LEI GERAL DAS RELIGIÕES

Desde que foi firmado, o acordo envolvendo Brasil e a Santa Sé foi objeto de severas críticas da opinião pública, de juristas e, de modo especial, de legisladores atrelados à denominada “Bancada Evangélica”, que classificavam o texto internacional como criador de privilégios exclusivos à Igreja Católica.

Como se sabe, todo instrumento internacional, para ingressar na ordem jurídica interna, necessita ser aprovado pelo Congresso Nacional. Foi justamente nesta etapa que o diploma encontrou seus maiores obstáculos.

O mecanismo político adotado para aprovação do acordo foi ampliar seus efeitos a toda e qualquer instituição religiosa com atuação no país. Não adotando o próprio acordo às demais confissões, mas sim aprovando uma legislação nova, genérica, aplicável a todas as crenças de forma indistinta, sem restrições de cunho histórico, econômico ou geográfico, tampouco perquirindo a quantidade de fieis vinculados.

Assim, o Estatuto Jurídico da Igreja Católica foi aprovado, mas sob a exigência da propositura de projeto legislativo estabelecendo a “Lei Geral das Religiões”, que acabou recebendo a iniciativa do Deputado George Hilton (PRB-MG), religioso vinculado à Igreja Universal do Reino de Deus. O texto recebeu célere tramitação na Câmara dos Deputados, mas encontra-se até a presente data pendente de deliberação no Senado Federal.

Importante a contextualização traçada por Chico Alencar, em artigo sobre o tema, onde é enunciada a posição dos deputados vinculados às igrejas neopentecostais, barganhando a aprovação do decreto legislativo que referendou o acordo internacional com a Igreja Católica:

Diante das fortes reações que outras denominações religiosas opuseram ao Decreto Legislativo aprovado pelo Congresso, lideranças partidárias, em especial aquelas vinculadas a hierarquias religiosas evangélicas neopentecostais, elaboraram – e fizeram tramitar em tempo recorde na Câmara dos Deputados – uma chamada ‘Lei Geral das Religiões’ (PL no 5 598/2009), cópia fiel do tratado do governo brasileiro com a Santa Sé, garantindo a todas as Igrejas, de qualquer credo, os direitos concedidos à Católica Romana.

O texto que beneficia as outras religiões foi votado, a toque de caixa (registradora?), por exigência de segmentos evangélicos, como

condição para aprovarem o acordo com o Vaticano, e teve como relator o deputado e neoevangélico Eduardo Cunha (PMDB-RJ).⁴⁰⁸

O principal argumento utilizado é a necessária observância do princípio da igualdade, para que não subsista a regulamentação exclusiva para uma única confissão religiosa. Aliás, esta condição restou assentada na justificativa do projeto, ao estabelecer que:

Corroborando para esta necessidade de regulamentação, o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a Santa Sé, relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, assinado na Cidade-Estado do Vaticano, em 13 de novembro de 2008. O referido acordo traz uma série de garantias em benefício da Igreja Católica Apostólica Romana, com a maioria dos quais concordamos plenamente.

E é justamente por entender que o Princípio da Igualdade constitucional das religiões em nosso País, pelo qual todas as confissões de fé, independente da quantidade de membros ou seguidores ou do poderio econômico e patrimonial devem ser iguais perante a Lei, que apresentamos esta proposta que não somente beneficiará a Igreja Romana, mas também dará as mesmas oportunidades às demais religiões, seja de matriz africana, islâmica, protestante, evangélica, budista, hinduísta, entre tantas outras que encontram na tolerância da pátria brasileira um espaço para divulgar sua fé e crença em favor de milhões de pessoas que por elas são beneficiadas.

(...)

Desse modo, é que, no mesmo lastro daquele Acordo assinado pelo Presidente Luis Inácio Lula da Silva, no Vaticano, em 2008, que apresentamos este Projeto de Lei, o qual, para sacramentar e entender tanto a laicidade do Estado brasileiro quanto o Princípio da Igualdade, pode ser chamado de Lei Geral das Religiões.⁴⁰⁹

Ao indicar que o projeto é feito com o mesmo lastro do Acordo assinado no Vaticano, está se referido ao fato de que praticamente a totalidade dos dispositivos foi simplesmente copiada, fazendo pequenas alterações, de modo especial a substituição da expressão “a Igreja Católica” por “Instituições Religiosas”.

⁴⁰⁸ ALENCAR, Chico. A lei geral das religiões: o enfraquecimento do Estado laico no Brasil. Revista Interesse Nacional. Ano 2, n.8., janeiro-março/julho/2010. Disponível em: <http://interessenacional.uol.com.br/index.php/edicoes-revista/a-lei-geral-das-religoes-o-enfraquecimento-do-estado-laico-no-brasil/>. Acesso em 20/10/2014.

⁴⁰⁹ HILTON, George. Projeto de lei da Câmara n.º 5598/2009, de 08 de julho de 2009. Dispõe sobre as Garantias e Direitos Fundamentais ao Livre Exercício da Crença e dos Cultos Religiosos, estabelecidos nos incisos VI, VII e VIII do art. 5º, e no §1º do art. 210 da Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/670872.pdf>. Acesso em 21 out. 2014.

Em sendo aprovado o projeto, o Brasil perderá a grande oportunidade de efetivamente regulamentar a matéria com a profundidade e a extensão necessárias.

Certamente não será com reprodução de um diploma internacional, criado e estruturado para regular a atuação de uma instituição específica, que se logrará enfrentar com acuidade o fenômeno religioso em solo brasileiro, onde a miscigenação racial trouxe, como consequência, a imensa diversidade de seitas religiosas.

Deve-se ter presente que, segundo levantamento realizado pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o expressivo número de 47.699 organizações religiosas estavam em atividade no Brasil até outubro/2013⁴¹⁰. Tais confissões possuem as mais variadas origens, dogmas, formas de expressar o sentimento religioso, com nuances próprias.

Aqui cabe acolher a lição de Dieter Grimm⁴¹¹, quando adverte que, no ambiente multicultural, a liberdade religiosa não resta limitada a uma religião específica, mas sim uma liberdade sem determinação de conteúdo. Entretanto, via de regra, os Estados não estão preparados para acolher a diversidade. Por isso, o autor adverte que, de uma maneira geral, verifica-se que a liberdade religiosa ainda é tratada tomando como parâmetro a religião predominante da população, o que se reflete no campo jurídico. É dizer: o ordenamento acaba imposto a todas as religiões as disposições elaboradas para atender uma confissão em particular. Este o caso brasileiro, com o Projeto 5598/2009.

Exemplo paradigmático desta situação pode ser constata em recente decisão judicial proferida nos autos da Ação Civil Pública n.º 0004747-33.2014.4.02.5101, com tramitação perante a 17ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que ganhou grande destaque nacional. Nesta ação, o Ministério Público Federal postulou a retirada, de sítios na internet, de vários vídeos considerados ofensivos contra as religiões afro-brasileiras (umbanda e candomblé). Ao analisar o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, o Juiz Federal negou o pleito sob o argumento de que as “manifestações religiosas afro-brasileiras não se constituem em religião”. E acrescentou: faltariam a elas “traços necessários de uma religião”, como um “texto base”, a exemplo da Bíblia

⁴¹⁰ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Empresômetro. Curitiba, 2013. Disponível em: <<http://www.empresometro.com.br/Content/Files/Estudos/EMPRESOMETRO-Perfil-empresarial-brasileiro-30-09-20131.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2014.

⁴¹¹ GRIMM, Dieter; DENNINGER, Erhard. Derecho constitucional para la sociedade multicultural. Madrid: Trotta, 2007, p. 58-9.

ou do Alcorão. Por derradeiro, apontou a ausência de uma estrutura hierárquica e de um Deus a ser venerado.⁴¹²

Facilmente se constata que o magistrado adotou como parâmetro as religiões predominantes (cristianismo, judaísmo e islamismo), numa compreensão restritiva do fenômeno religioso.

A decisão sofreu severas críticas da doutrina nacional, citando, por todos, a posição de Lenio Luiz Streck:

Como o juiz negou a antecipação de tutela? Nitidamente — e tudo dá a entender isso — a partir de sua percepção pessoal sobre religião, Deus, etc. (...) Pois o juiz Federal do Rio de Janeiro, em vez de reconstruir a história institucional do problema relativo aos discursos de ódio *versus* liberdade de expressão (por exemplo), ele atalhou e usou os seus próprios pré-juízos, que, como se viu, causaram um enorme prejuízo. A decisão do juiz é inconstitucional porque a distinção entre religião e manifestação religiosa para efeito de negação de tutela constitucional viola o princípio da proibição de proteção deficiente ou insuficiente (*Untermassverbot*). Melhor ainda, a decisão, ao desproteger as religiões afro-brasileiras, violou o dispositivo constitucional que estabelece a liberdade de crença etc. Ou seja, não somente o legislador pode incorrer em uma violação da *Untermassverbot*, como também o órgão julgador. (...) Ora, no caso dos vídeos objetos da Ação Civil Pública promovida pelo MPF, há que se consultar as práticas sociais e aquilo que a tradição acerca do que seja religião e cultura afro significa (o comentário acima elucida a *quaestio juris*). Aquilo que já faz parte da tradição de um povo. Esse é o primeiro movimento que o juiz deve fazer: buscar o sentido a partir do revolvimento do chão linguístico em que está assentada determinada tradição sob questionamento. É o que se chama de método hermenêutico, que venho trabalhando amiúde sob a epígrafe de ‘a alegoria do hermeneuta’ (neste sentido, meu *Lições de Crítica Hermenêutica do Direito*).⁴¹³

A ausência de definição do conceito de religião – matéria não abordada no projeto 5598/2009 – certamente trará impacto na esfera tributária. Basta concluir que, em não sendo tais cultos considerados confissões religiosas, assim como restou assentado na decisão acima transcrita, certamente não lhes serão estendidos

⁴¹² “No caso, ambas manifestações de religiosidade não contêm os traços necessários de uma religião a saber, um texto base (corão, bíblia etc) ausência de estrutura hierárquica e ausência de um Deus a ser venerado”. (Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Ação Civil Pública n.º 0004747-33.2014.4.02.5101, 17ª Vara Federal. Disponível em <http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/mostrarquivo.asp?MsgID=0A82AE32051549CDB8067A6AC586CD5E&timeIni=77767,14&P1=69947497&P2=34&P3=&NPI=153&NPT=153&TI=1&NV=364902&MAR=S>. Acesso em 21 out. 2014.

⁴¹³ STRECK, Lenio Luiz. O juiz, a umbanda e o solipsismo: como ficam os discursos de intolerância? Conjur. São Paulo, 22 maio 2014. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2014-mai-22/juiz-umbanda-solipsismo-ficam-discursos-intolerancia>>. Acesso em 21 out. 2014.

os benefícios fiscais equivalentes, considerando que, neste caso, a tributação não implicaria em turbação à liberdade religiosa.

Aliás, questão semelhante já foi objeto de análise no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 562.351, onde restou decidido que a maçonaria não se caracteriza como templo de qualquer culto, para fazer jus à imunidade prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal:

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.⁴¹⁴

Desta forma, o projeto 5598/2009 pode ser considerado como insuficiente ao tratamento fiscal das entidades religiosas, não trazendo qualquer avanço em relação ao *status quo*.

4.5 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 65/2011 (que regulamenta a limitação constitucional ao poder de tributar os templos de qualquer culto)

Conforme estabelece o art. 146, II da Constituição Federal de 1988, compete à lei complementar regular as limitações do poder de tributar, entre as quais se inserem as imunidades tributárias.

Ao outorgar a atribuição de regulação, a Constituição admite que as normas por ela editadas possam não bastar para a plena efetividade da exclusão das competências tributárias. No entanto, o legislador complementar está limitado,

⁴¹⁴ RE 562351, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012.

formal e materialmente, pelas normas constitucionais, tendo poder de atuação dentro dos parâmetros fixados na Magna Carta.

São por estas razões que a legislação complementar não poderá criar ou extinguir regras de imunidade, tampouco reduzir ou ampliar o seu âmbito de incidência.

Não obstante as considerações acima, isso não significa que o legislador complementar esteja inviabilizado de legislar sobre imunidade tributária. Por esta razão, é inequívoco que as competências tributárias concedidas pela Constituição aos entes federados, e que se encontram limitadas pelas imunidades, podem ser afetadas pelo exercício da atribuição concedida ao legislador complementar, permitindo a regulação daquelas. É dizer: a plena efetividade das normas imunizantes será delineada por ato legislativo complementar.

No que se refere à imunidade dos templos de qualquer culto, a regulação poderá ser de duas ordens, fixando aspectos objetivos e subjetivos.⁴¹⁵

Quanto ao aspecto objetivo, é da tradição do constitucionalismo pátrio utilizar a expressão “templo de qualquer culto”, que já recebeu as mais variadas interpretações da doutrina e da jurisprudência (amplamente exposto no item 3.5 deste estudo), sendo que jamais se atingiu um consenso. Não se olvide a posição atual do Supremo Tribunal Federal (abordada no item 4.2, supra), dando interpretação assaz expansiva⁴¹⁶. Nestas hipóteses, perfeitamente admissível o delineamento da questão via legislação complementar, fixando parâmetros da sua extensão.

Outra questão passível de regulação refere-se à expressão “culto”. Se a imunidade em questão tem por finalidade a proteção da liberdade religiosa, necessário que a definição do termo tenha expressa vinculação com a manifestação de credo, sob pena de vulgarizar a garantia de intributabilidade.

⁴¹⁵ MARTON, Ronaldo Lindimar. A lei complementar e a regulação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD, v. 6, n.º, p. 349-376, jul.-dez./2012.

⁴¹⁶ Neste particular, a posição de Luiz Mesquita Filho e Hélio Silva Ourém Campos: “Diante da falta de precisão demonstrada, as rubricas mencionadas, até mesmo por carência de regulamentação, têm sido interpretadas, segundo entendemos, não raro, extensivamente, pelo aplicador da lei, diante dos casos que lhes são apresentados, dando azo, em muitas situações, a um alargamento descabido, segundo pensamos, da proposta constitucional, desatrelando o sentimento manifestado pelo legislador.” (CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 56).

Ademais, considerando o disposto no §4º do art. 150, da CF/88, necessário sejam criados mecanismos capazes de identificar se o patrimônio, a renda e os serviços da instituição religiosa efetivamente estejam vinculados à sua finalidade essencial, do que se deve impor, primeiramente, a elaboração de estatutos sociais, regimentos ou atas de instalações arrolando quais os “serviços religiosos” praticados pela organização.

Também se impõe a necessidade de identificar, contabilmente, quais os bens estão vinculados às atividades religiosas da instituição e quais possuem destinação diversa.

Já no que se refere ao aspecto subjetivo, está estritamente vinculado às entidades religiosas propriamente ditas, e sua configuração como tal. Neste viés, a posição de Ronaldo Lindimar Marton:

A aplicação da imunidade tributária, no caso, reclama a elaboração de um conceito jurídico de religião, e a identificação das ‘finalidades essenciais’ do culto religioso, sob pena de a exclusão da competência tributária ficar na dependência da opinião do intérprete (quer seja a autoridade tributária, quer seja a autoridade judiciária)⁴¹⁷

Efetivamente, não basta se autoproclamar como religiosa para fazer jus à imunidade ora em análise⁴¹⁸. A possibilidade irrestrita de se declarar como organização religiosa, e gozar de imunidade tributária desde a sua constituição, pode servir de atrativo para abarcar situações que em nada remetem à proteção da liberdade religiosa.⁴¹⁹

⁴¹⁷ MARTON, Ronaldo Lindimar. A lei complementar e a regulação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD, v. 6, n.º, p. 349-376, jul.-dez./2012, p. 367.

⁴¹⁸ Ronaldo Marton traz os seguintes e elucidativos exemplos: “uma academia para a prática de Yoga pode resolver mudar o nome para ‘Templo de Krishna’. Assim, ‘centros de meditação’, e as rentáveis práticas de ‘medicina alternativa’ ou ‘terapias esotéricas’ poderiam apresentar-se em um contexto ‘religioso’ visando à imunidade tributária”. (Ibid., p. 368).

⁴¹⁹ Interessante, neste particular, matéria divulgada pela Folha de São Paulo, denominada “Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto”, publicada em 29/11/2009. Dois repórteres revolveram constituir uma religião, a qual denominaram de Igreja Heliocêntrica do Sagrado EvangÉlio. O objetivo principal da publicação é demonstrar a facilidade de formalizar uma igreja, sem que para tanto sejam exigidos requisitos teológicos ou doutrinários, tampouco um número mínimo de fiéis, bastando o registro de sua assembleia de fundação e estatuto social num cartório. Segundo relatam, bastaram dois dias úteis e R\$ 218,42 em despesas de cartório para a reportagem da criar a igreja. Com mais três dias e R\$ 200, a Igreja Heliocêntrica do Sagrado EvangÉlio já tinha CNPJ, o que permitiu aos seus três fundadores abrir uma conta bancária e realizar aplicações financeiras livres de IR e de IOF. Com o objetivo de demonstrar a ausência total de requisitos, os atos constitutivo da instituição fictícia previa que sua organização se daria na forma de monarquia absolutista e hereditária, seguindo os exemplos da Igreja da Inglaterra (anglicana), que tem como ‘supremo governador’ o monarca britânico. O estatuto ainda prevê que

As questões acima enfrentadas são de extrema relevância para o efetivo gozo da imunidade tributária sobre os templos, na condição de mecanismo de proteção à liberdade religiosa, em observância ao princípio da laicidade estatal.

Entretanto, até o presente momento não há qualquer lei complementar regulando a matéria. Cumpre salientar que aos templos de qualquer culto não se aplicam as disposições contidas no art. 14 do Código Tributário Nacional, que estabelece os requisitos e condições para fruição de imunidades tributárias. Ocorre que referido dispositivo legal é expresso⁴²⁰ ao referir que suas condicionantes são aplicáveis apenas às hipóteses mencionadas no art. 9º, IV, “c” do mesmo diploma legal (ou seja, aos partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e assistência social). Portanto, não há referência aos templos de qualquer culto (art. 9º, IV, “b”).

Atualmente, segue em tramitação, no Congresso Nacional, o projeto de lei complementar n.º 65, de autoria do Deputado Audifax Charles Pimentel Barcelos que objetiva tratar a matéria. Na justificativa, consta que se busca evitar a utilização abusiva da imunidade tributária, especialmente em casos de simulações, senão vejamos:

A questão da imunidade dos templos religiosos vem sendo alvo de polêmicas, no que concerne à sua abrangência, o que torna conveniente a edição de norma sobre a matéria. Constata-se, também, que tem sido observada a ocorrência de simulações, onde pessoas não religiosas tentam ocultar a ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias, mediante a utilização indevida de aparato religioso, visando a confundir a autoridade fiscal. Por essas razões, é de toda oportuna a edição de lei complementar, com a finalidade de regular a imunidade tributária dos templos. A proposição ora apresentada define de forma clara os requisitos necessários para que uma organização religiosa possa usufruir a referida imunidade ao pagamento de impostos. Os requisitos exigidos pela proposição destinam-se a impedir o surgimento ou a manutenção de entidades que persigam finalidades diversas daquelas que devem nortear a comunidade religiosa.

os filhos varões dos sócios-fundadores da Igreja Heliocêntrica serão sagrados minissacerdotes, seguindo como modelo inspirador o budismo tibetano, cujos Dalai Lamas (a reencarnação do lama anterior) são escolhidos ainda na infância. (SCHWARTSMAN, Hélio. Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto. Folha de São Paulo, São Paulo, nov. 2009. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2911200909.htm>>. Acesso em: 23 out. 2014).

⁴²⁰ “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:”

Portanto, a finalidade expressa é restringir a utilização inadequada da imunidade, por entidades que não se revistam efetivamente como religiosas, mas apenas se beneficiam do aparato forjado para evitar a incidência tributária.

O que o projeto pretende, em última análise, é estender a aplicação do art. 14 do Código Tributário Nacional também aos templos de qualquer culto, com o acréscimo de outros requisitos mais.

De fato, como primeira condição para fruição da imunidade (art. 1º), estabelece a obrigatoriedade de a entidade estar constituída como pessoa jurídica (inciso I), obrigação já existente no art. 45, IV e § 1º do Código Civil.

As exigências de não distribuir parcela de seu patrimônio ou renda (II); aplicar os seus recursos integralmente no país⁴²¹ (IV); e manter escrituração contábil(V), são deveres já impostos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

A novidade fica por conta da exigência prevista no inciso III, do mesmo artigo, ao estabelecer a necessidade de: “prever o estatuto ou contrato social que, na hipótese de sua dissolução, a integralidade de seu patrimônio será destinada a outra entidade religiosa que satisfaça os requisitos desta lei”.

Quanto ao fixado no inciso VI (de que a prática do culto religioso se faça com observância ao direito de vizinhança, ao meio ambiente e à poluição sonora), evidentemente que as normas já previstas no sistema também já lhes eram aplicáveis.

⁴²¹ Ao tempo da Constituição Federal de 1946, Pontes de Miranda, comentando o art. 31, V, “b”, frisava a vedação de remessa de valores ao exterior, até mesmo porque o dispositivo indicava: “desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins”. Por isso, o jurista era categórico ao afirmar que: “Provado que as rendas do templo são aplicadas fora do país ou noutro fim que não o de culto, cessa a imunidade” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à constituição de 1946. V. 1. Rio de Janeiro: Henrique Cahen, 1947, p. 510). Atualmente não há restrição à remessa de valores ao exterior, uma vez que inaplicável o disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional aos templos de qualquer culto. Sobre a questão, sinaliza Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: “É aceitável a tese, segundo a qual não se aplica às instituições religiosas o requisito do art. 14, II do CTN, que condiciona, para o merecimento da imunidade, que as entidades imunes apliquem, integralmente no país, os seus recursos, para manutenção dos seus objetivos institucionais. De modo que, não se pode dizer que esteja fora da moldura da ciência jurídica a corrente exegética que concebe que as instituições religiosas perdem a imunidade pelo fato de aplicarem parte dos seus recursos fora do Brasil, desde que tais recursos sejam aplicados no exterior, exclusivamente para o desenvolvimento de suas finalidades essenciais. (...) Assim, diante do próprio princípio do devido processo legal material (art. 5º, LIV da CF/88), e por interpretação extensiva analógica, não deixa de ter, também, razoabilidade a concepção de que, para o gozo da imunidade, as instituições citadas nos itens b e c do art. 150, VI da CF/88, e nos art. 9º, b e c, do CTN, estão obrigadas a aplicar todos os recursos financeiros obtidos no próprio país.” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008, p.191-3).

No que se refere à regra insculpida no § 1º do artigo em referência, ao estabelecer que “a vedação referida no caput compreende o patrimônio, a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo”, embora pareça mais amplo do que a equivalente do texto constitucional (art. 150, §4º), apenas acrescenta os termos “propriedade”, “domínio útil” e “posse de bem imóvel” o que, em realidade, não inova com relação ao termo “patrimônio”, já presente. No que se refere à posse, certamente tem como objetivo pacificar a discussão sobre a incidência de impostos quando o templo se estabelece em imóvel alugado, sendo que o proprietário não goza da garantia de intributação.

Previsão importante é a contida no §2º, trazendo a abrangência do termo templo, com vasta enumeração de hipótese em que a imunidade é aplicável.

O projeto trata de esclarecer a responsabilidade tributária das organizações religiosas por obrigação de terceiros, vez que a imunidade não exclui o dever de fazer retenções na fonte (art. 2º), apenas repetindo o já previsto no art. 9º, §1º do CTN.

Portanto, ainda que seja louvável a pretensão de fixar requisitos à fruição da imunidade tributária aplicável aos templos de qualquer culto, especialmente pela extensão do regramento contido no art. 14 do Código Tributário Nacional, o projeto traz diversas disposições que podem ser consideradas como redundantes no ordenamento.

De outra banda, o projeto passa ao largo de temas de suma relevância. Não há, por exemplo, o enfrentamento dos aspectos subjetivos da imunidade em voga. A ausência de uma definição mínima de religião continuará a permitir abusos interpretativos, viabilizando decisões como a prolatada pela Justiça Federal do Rio de Janeiro (acima citada), em que se negou tal condição à umbanda e ao candomblé, além do recurso submetido a exame do Supremo Tribunal Federal, em que se postulava a extensão da imunidade dos templos à maçonaria.⁴²²

⁴²² Importante trazer à baila, novamente, a ressalva de Lenio Streck, para que a ausência de definição sobre religião não autoriza o magistrado a julgar conforme a sua subjetividade. Nestes casos, “há que se consultar as práticas sociais e aquilo que a tradição acerca do que seja religião e cultura afro significa (o comentário acima elucida a *quaestio juris*). Aquilo que já faz parte da tradição de um povo. Esse é o primeiro movimento que o juiz deve fazer: buscar o sentido a partir do revolvimento do chão linguístico em que está assentada determinada tradição sob questionamento.” (STRECK, Lenio Luiz. O juiz, a umbanda e o solipsismo: como ficam os discursos de intolerância? Conjur. São Paulo, 22 maio 2014. Disponível em

Ainda, continuará viabilizando situações abusivas, onde se constituem organizações religiosas sem quaisquer requisitos teológicos ou doutrinários, bastando o registro de sua ata de fundação ou estatuto social no cartório competente.⁴²³

Do mesmo modo, não estabelece qualquer mecanismo capaz de identificar se o patrimônio, renda ou serviço estão relacionados à atividade fim da instituição. Neste sentido é também a posição de Ronaldo Lindimar Marton:

O Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011, que regula a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, além das imperfeições técnicas que exhibe, é extremamente tímido e não esgota a matéria que lhe compete reger, sendo omissa relativamente ao estabelecimento de requisitos para a exata identificação do 'patrimônio do templo', da 'renda do templo' e dos 'serviços do templo'.⁴²⁴

De outra banda, verifica-se que o projeto também não aborda a questão atinente à exploração de atividades econômicas pelas entidades religiosas, capaz de implicar em afronta ao princípio da livre concorrência. Não se olvide que a própria Constituição Federal, em seu art. 146-A⁴²⁵, fixa a possibilidade de que lei complementar venha a estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, matéria que deveria estar abrangida no Projeto de Lei Complementar 65/2001, no que toca ao exercício de atividades empresariais por confissões religiosas, sob o abrigo da imunidade.⁴²⁶

<<http://www.conjur.com.br/2014-mai-22/juiz-umbanda-solipsismo-ficam-discursos-intolerancia>>. Acesso em 21 out. 2014).

⁴²³ A exemplo da Igreja Heliocêntrica do Sagrado EvangÉlio, criada artificialmente por repórteres da Folha de São Paulo, com o objetivo de demonstrar a fragilidade do sistema. (SCHWARTSMAN, Hélio. Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto. Folha de São Paulo, São Paulo, nov. 2009. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2911200909.htm>>. Acesso em: 23 out. 2014)

⁴²⁴ MARTON, Ronaldo Lindimar. A lei complementar e a regulação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD, v. 6, n.º, p. 349-376, jul.-dez./2012.

⁴²⁵ “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

⁴²⁶ Com acuidade, adverte Diego Bomfim: “Nesse caso, os critérios especiais de tributação previstos pelo art. 146-A da Constituição Federal poderiam ser previstos com o intuito de prevenir que as imunidades sejam instrumentos de distorção concorrencial, prescrevendo regras de revisão e análise da compatibilidade das imunidades com o princípio da livre concorrência”.(BOMFIM, Diego. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 237).

Em última palavra, o Projeto não traz o devido delineamento da imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, não apresentando as soluções necessárias para restringir a utilização abusiva da garantia constitucional.

4.6 O PROCEDIMENTO PARA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

As reiteradas situações de utilização abusiva da imunidade tributária de que gozam os templos de qualquer culto vem gerando a intensificação da fiscalização pela Administração Fazendária, objetivando coibição e punição aos infratores.

Como acima referido, as confissões religiosas, para fazerem valer a imunidade de que trata o art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, devem atender a determinados requisitos, que atualmente se limitam aos estabelecidos no §4º do mesmo dispositivo constitucional, mas que poderão ser acrescidos a outros, em caso de aprovação do Projeto de Lei Complementar n.º 65.

Por certo que, uma vez constatadas irregularidades, a fruição da benesse legal deve restar sobrestada, sob pena de perpetuação do ilícito. O descumprimento de quaisquer dos requisitos fixados na legislação dará ensejo à suspensão da imunidade de impostos, submetendo a instituição a um procedimento administrativo, com a observância do devido processo legal.

Pertinente é a lição de Luiz Mesquita Filho e Hélio Silva Ourém Campos, quando advertem a necessidade de efetiva fiscalização das entidades que comprovadamente extrapolem o limite da lei, sem que tais medidas impliquem em afronta ao princípio da liberdade religiosa, pois a prática em questão, certamente, não estará em sintonia com o exercício do credo:

De outra sorte, com amparo na legislação de regência, outro não seria o entendimento de que, se uma instituição religiosa extrapolar o limite da lei a pretexto do exercício da fé religiosa, criando simulações ou confundindo a autoridade fiscal, por exemplo, na ocultação de rendimento sabidamente tributável, será passível ao lançamento do crédito tributário e todos os seus acessórios, na forma do processo administrativo cabível. Do contrário, o instituto da imunidade religiosa estaria servindo ao enriquecimento sem causa e

ao exercício da concorrência desleal, algo sobremaneira contrário ao espírito da lei e da liberdade religiosa.⁴²⁷

Entretanto, atualmente não há previsão legal disciplinando a suspensão da imunidade tributária aos templos de qualquer culto. O procedimento estabelecido no art. 32, da Lei 9.430/1996 somente é aplicável às entidades a que se refere o art. 150, VI, “c” da Constituição Federal (partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), na hipótese de descumprimento dos requisitos e condições traçados pelos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Como acima referido, tampouco as condições fixadas no referido art. 14 aplicam-se aos templos de qualquer culto.

Destaca-se que tramitou, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar n.º 239/2013, de autoria do Dep. Marcos Rogério Da Silva Brito (PDT-RO), que alteraria o Código Tributário Nacional para estabelecer os procedimentos específicos a serem observados para na suspensão das imunidades tributárias previstas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal. Referido projeto constituída reprodução *ipsis litteris* do regramento já instituído pelo art. 32 da Lei 9430/1996.

Cumprе salientar que o Projeto de Lei Complementar n.º 239/2013 decorria de projeto anterior, de n.º 470/2009, também com idêntica redação. Na mensagem encaminhada com a primeira iniciativa legislativa havia expressa indicação de que o texto se limitava a transcrever o art. 32 da Lei 9430/1996, tendo como objetivo incorporá-lo a uma lei complementar, visando à uniformização do procedimento em todo o território nacional, com aplicação nas três esferas políticas (federal, estaduais e municipais), abarcando também a imunidade prevista no art. 150, VI, “b”.

Entretanto, ambos os projetos (239/2013 e 470/2009), foram arquivados, representando efetivo prejuízo à fiscalização das entidades religiosas, para coibir abusos constatados.

⁴²⁷ CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012, p. 57-8.

De fato, a possibilidade de suspensão da imunidade não padece de qualquer inconstitucionalidade. Ainda que se verifique a estreita vinculação entre a garantia de intributabilidade e a proteção aos direitos fundamentais (no caso, a proteção à liberdade religiosa), a fixação de regras procedimentais limitadoras do benefício, nas hipóteses de comprovado abuso da entidade, não representa afronta ao texto constitucional.

Como abordado no item 4, supra, é cediço que os direitos fundamentais estão sujeitos a restrições e podem ser delimitados ou limitados⁴²⁸. Assim é que, sendo a imunidade uma forma de garantia destinada à persecução de uma finalidade fixada, seu uso inadequado a afasta da teleologia constitucional, justificando a possível restrição por ato da autoridade fiscal.

Na hipótese da imunidade sobre os templos religiosos, sua delimitação básica está fixada na própria constituição, quando indica a necessidade do patrimônio, renda e serviço estarem vinculados à finalidade essencial da entidade (art. 150, §4º). Ainda, há delegação de competência à legislação complementar para regular a limitação constitucional ao poder de tributar (art. 146, II).

De concluir, assim, que o PLC n.º 239/2013 representaria grande contribuição para fixação dos limites à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, fixado o procedimento para suspensão do benefício, na hipótese de irregularidades.

4.7 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS E OS TRIBUTOS INDIRETOS

A Constituição Federal estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre os templos de quaisquer cultos, fixando genericamente a limitação do poder de tributar.

Em razão desta amplitude, diversas organizações religiosas vêm ingressando com ações judiciais pleiteando o reconhecimento da imunidade tanto dos impostos classificados como diretos, quanto dos indiretos.

Como é cediço, esta classificação é pautada por critérios econômicos, sendo considerados *diretos* aqueles tributos devidos “de direito” pelas mesmas pessoas que, “de fato”, suportam o ônus do tributo (ex. imposto de renda), ao contrário dos impostos *indiretos*, que são devidos por contribuintes “de direito”, mas suportados

⁴²⁸ ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 267.

por contribuintes “de fato”. Nesta última situação, o “contribuinte de direito” recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o “contribuinte de fato” (exemplo: impostos que gravam o consumo de bens ou serviços – ICMS, IPI, etc).⁴²⁹

Ocorre que a imunidade não é aplicável quando o detentor da prerrogativa for mero contribuinte de fato, posto que, nesta condição, não integra a relação jurídica da obrigação tributária, que se formaria apenas entre o efetivo contribuinte (dito “de direito”) e o sujeito ativo da exação (Fisco).

Esta é, por exemplo, a questão relativa à incidência do ICMS sobre os serviços de energia elétrica e telefonia, onde diversas entidades entre as arroladas no art. 150, V, “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, na qualidade de consumidoras, vêm ingressando com demandas judiciais postulando a extensão da imunidade também no tocante à referida exação, gerando grande controvérsia jurisprudencial.

No âmbito do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul há decisões indicando mais de uma interpretação, ora entendo que a previsão constitucional, por ser ampla, alberga a pretensão das entidades, ora indicando que a garantia de intributabilidade é exclusiva aos impostos diretos.

Exemplo da primeira situação é o acórdão proferido quando do julgamento da Apelação e Reexame Necessário Nº 70052667466, cujo relator foi o Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro, embora não enfrentando a imunidade dos templos de qualquer culto, mas sim de uma entidade beneficente de assistência social (art. 150, VI, “c”, CF/88), mas cujo raciocínio é idêntico:

EMENTA: (...) ENTIDADE HOSPITALAR SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. PERÍODO POSTERIOR À EC 33/01. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELEFONIA NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. IMUNIDADE COMPROVADA. Tratando-se de entidade hospitalar, sem fins lucrativos, não sendo contribuinte do ICMS, estando, na hipótese, também sob o manto da imunidade com relação ao seu patrimônio, renda e serviços, conforme previsto no artigo 150, "c", da CF e no artigo 9º, "c", do CTN, descabe a cobrança do ICMS sobre serviços de energia elétrica e telefonia. Precedentes do TJRS.⁴³⁰

⁴²⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 89.

⁴³⁰ Apelação e Reexame Necessário Nº 70052667466, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 04/02/2013. No mesmo sentido, o seguinte julgado: “Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL, CULTURAL, BENEFICENTE E ASSISTENCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. Todos os tributos incidem sobre o patrimônio, porque a relação jurídica tributária é de caráter eminentemente patrimonial. O que varia apenas é o aspecto patrimonial que é tomado em conta pelo legislador para a definição da hipótese de incidência das

Em sentido diametralmente oposto, e agora tratando especificamente da situação de envolvendo uma entidade religiosa, foi a decisão proferida na Apelação Cível n.º 70021159181, também do Tribunal de Justiça gaúcho, onde restou assentada a posição de que o contribuinte de fato não integra a relação jurídica tributária, razão pela qual não resta ofendida a imunidade constitucional:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. NÃO HÁ FALAR EM IMUNIDADE ACERCA DO ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E TELEFONIA, UMA VEZ QUE O TEMPLO NÃO É CONTRIBUINTE, MAS MERO USUÁRIO DO SERVIÇO. A IMUNIDADE VISA A PROTEGER DA INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS O PATRIMÔNIO, A RENDA E OS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS ENTIDADES ARROLADAS NO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NO CASO CONCRETO O CONTRIBUINTE DO ICMS É A EMPRESA PRESTADORA DO SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELEFONIA. A “IGREJA” NÃO FAZ PARTE DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ARCAR COM O ÔNUS ECONÔMICO AO FINAL DA CADEIA NÃO IMPORTA EM OFENSA À IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. APELO IMPROVIDO.⁴³¹

Esta última posição, mais restritiva, é a que vem prevalecendo nos tribunais superiores. No Supremo Tribunal Federal há reiteradas decisões neste sentido, podendo ser destacada a seguinte:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DA IMUNIDADE NÃO ALCANÇA CONTRIBUINTE DE FATO. AGRAVO IMPROVIDO. I – Entidade educacional que não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviço de energia elétrica,

diversas espécies de exação. A boa hermenêutica recomenda que a Constituição não deve ser interpretada segundo critérios postos pela legislação inferior. Assim, os critérios do CTN, utilizados para a classificação dos tributos, não podem embasar a interpretação constitucional para definição das imunidades tributárias. As operações de circulação de mercadorias e energia elétrica e serviços de telefonia contratados por instituição educacional, cultural, beneficente e assistencial, sem fins lucrativos, destinados às suas atividades fins, estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da CF/88. O consumidor final, como sujeito que suporta o encargo financeiro do tributo, na condição de contribuinte de fato de tributo indireto (arts. 155, § 2º, XII, i, da CF/88 e 13, § 1º, I, da LC nº 87/96), possui legitimidade ativa para demandar visando à inexistência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias e energia elétrica e serviços de telefonia contratados” (art. 166 do CTN). PRELIMINAR REJEITADA. APELO DESPROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível Nº 70016772857, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Julgado em 29/08/2007).

⁴³¹ Apelação Cível Nº 70021159181, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 21/11/2007.

não tem benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. III - Agravo regimental improvido.⁴³²

Embora no Superior Tribunal de Justiça também sejam encontrados inúmeros julgados no sentido de afastar a aplicação da imunidade quando o seu detentor figurar como mero contribuinte de fato⁴³³, é possível que haja alteração de entendimento a partir do precedente firmado no REsp n.º 1.299.303/SC, onde se reconheceu que, no caso específico de fornecimento de serviços de energia elétrica, o consumidor é parte legítima para discutir a incidência do ICMS sobre referidos

⁴³² AI 731786 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-02 PP-00353.

⁴³³ “TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. 1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, ‘b’, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental. 2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros. 3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte ‘de fato’), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público. 4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia. 5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): ‘Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundir-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato’ (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJe-074 25-04-2008). 6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo ‘de direito’ do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio. 7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte ‘de fato’. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes ‘de direito’ não imunes). 8. Inaplicáveis, in casu, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual. 9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo. 10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais. 11. ‘Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação’ (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007). 12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte. 13. Recurso Ordinário não provido.” (RMS 22.582/CE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/02/2010, DJe 24/03/2010).

serviços, em decorrência do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público (art. 7º, II da Lei n. 8.987/95, art, 7º, II).⁴³⁴

Paralelamente a toda esta controvérsia em âmbito jurisprudencial, onde visivelmente se constata a prevalência da tese de que a *imunidade* tributária dos templos não se aplica aos impostos indiretos, verifica-se um movimento capitaniado pela denominada “Bancada Evangélica”⁴³⁵ para acrescentar, nas legislações que dispõem sobre o ICMS, em todos os Estados da República, a *isenção* fiscal incidente sobre os serviços de telefonia e energia elétrica, em que sejam sujeitos passivos entidades religiosas. Até o presente momento, 5 foram os estados, que cederam à pressão e acolheram as reivindicações (Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina). Salienta-se que os textos das disposições legais, nos cinco estados, é exatamente a mesma, a demonstrar que possuem origem comum.

No Rio Grande do Sul, foi aprovada a Lei Estadual n.º 14.223, de 10/04/13, que acrescentou o inciso VI ao art. 55 da Lei Estadual n.º 8.820/89, estabelecendo hipótese de isenção do ICMS às prestações de serviços de telecomunicação e fornecimento de energia elétrica a templos de qualquer culto.

De se destacar que o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de enfrentar a constitucionalidade destas legislações, quando do julgamento da ADI n.º 3421-PR, onde restou assentado que a hipótese diverge do entendimento predominante – de inaplicabilidade da imunidade aos impostos indiretos –, vez que a previsão contida nos referidos diplomas estaduais trata de isenções fiscais. Neste caso, segundo o Rel. Min. Marco Aurélio, “está-se diante de opção político-normativa possível, não cabendo cogitar de discrepância com as balizas constitucionais referentes ao orçamento”. Ademais, foi reconhecido que a situação não configura hipótese de “guerra fiscal”, não se exigindo prévia aprovação do CONFAZ.⁴³⁶

⁴³⁴ REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012.

⁴³⁵ Sobre as “Bancadas Evangélicas”, vide: CASTRO, Gabriel. MATTOS, Marcela. Vinde a mim os eleitores: a força da bancada evangélica no Congresso. **Veja**. Brasília. 23.03.2013. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/a-forca-dos-evangelicos-no-congresso>>. Acesso em: 10 maio 2014.

⁴³⁶ “ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO – ‘GUERRA FISCAL’ - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.” (ADI 3421, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal

Nestas situações, resta evidente que as organizações religiosas estão se valendo da sua força política para driblar o posicionamento majoritário dos tribunais.

Diferente é a hipótese do ICMS incidente na importação de bens utilizados na prestação dos serviços essenciais da instituição, onde o Supremo Tribunal Federal tem entendimento consolidado pela abrangência da imunidade⁴³⁷. Ocorre que, nesta situação, a entidade consolidada as posições de “contribuinte de fato” e de “direito”, atraíndo a aplicação do ditame constitucional.

Portanto, ponto fundamental, nestas situações, é verificar se o ente detentor da imunidade tributária apresenta-se como “contribuinte de direito” ou “contribuinte de fato”, sendo aplicável a imunidade apenas na primeira situação.

4.8 PROPOSTA DE LIMITES

Uma vez analisados os contornos acerca da laicidade estatal, desde a evolução histórica do surgimento do Estado, com o reconhecimento do direito à liberdade religiosa, bem como explorando a estreita vinculação entre tributação e a proteção aos direitos fundamentais, especialmente a partir do instituto da imunidade tributária, cumpre, agora, tecer o enfrentamento dos limites da intributabilidade dos templos de qualquer culto.

Objetiva-se apresentar uma proposta que seja coerente com o modelo de Estado Democrático de Direito, ou seja, que não apenas garanta a livre manifestação de credo (postura negativa), mas que ao mesmo tempo fomente seu exercício a quem desejar (postura positiva), haja vista que, se ao Estado falta

Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153).

⁴³⁷ “EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE A MUNICÍPIO NA HIPÓTESE DE O ENTE FEDERADO OCUPAR POSIÇÃO PRÓPRIA DE CONTRIBUINTE (IMPORTADOR). RISCO À LIVRE-INICIATIVA E À CONCORRÊNCIA. NECESSIDADE DE PROVA. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o ‘contribuinte de direito’ e o ‘contribuinte de fato’). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influenciando negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (AI 518405 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-08 PP-01694).

competência para prover a religiosidade, deve ele permitir e até mesmo incentivar aqueles que se encontram aptos a atender essa necessidade básica.⁴³⁸

Com base em tais pré-juízos, deve-se ter o zelo para que os limites atendam a uma dupla perspectiva: a) que não impliquem em restrições exacerbadas, a ponto de aniquilarem a liberdade religiosa através da tributação; b) e, ao mesmo tempo, que não constituam restrições assaz amenas, que autorizem a extensão da imunidade tributária para situações não abrangidas na teleologia constitucional, implicando em violação ao dever fundamental de pagar impostos, correspondendo à reprimenda do *privilegium imunitatis* do período medieval.

As propostas serão apresentadas em tópicos enumerados, contendo uma rápida justificação, até porque as bases teóricas já foram expostas, com profundidade, nos capítulos pretéritos (ao final de cada proposição será indicado o capítulo correspondente).

Ainda, será seguida a subdivisão proposta por Heleno Torres⁴³⁹, quanto aos pressupostos para gozo das imunidades (explanadas no item 4), divididas em critérios: 1) Subjetivos; 2) Materiais; 3) Finalísticos; 4) Campos impositivos; e 5) Formais.

1) Subjetivos:

- I) Organização religiosa: a entidade confessional deverá estar constituída como organização religiosa, ou seja, como pessoa jurídica de direito privado, cujo objetivo é professar uma religião segundo seus ditames teológicos e sob a perspectiva de uma fé, na vivência do culto divino, de um carisma, de uma ideologia ou de uma filosofia de vida,⁴⁴⁰

⁴³⁸ Como já se manifestou, aliás, a Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional brasileiro, ao rejeitar a Proposta de Emenda Constitucional nº 176/1993, que pretendia a supressão do dispositivo que prevê a imunidade dos templos de qualquer culto. (Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22FEV1994.pdf#page=12>>. Acesso em 1º nov. 2014).

⁴³⁹ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, "b". In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1652.

⁴⁴⁰ MONELLO, Sérgio Roberto. As organizações religiosas e o código civil brasileiro. Disponível em: <http://www.advocaciasergiomonello.com.br/SitesTerceiros/Adv_Sergio_monello2/index.php/component/content/article/10-noticias-artigos/16-as-organizacoes-religiosas-e-o-codigo-civil-brasileiro>. Acesso em: 02 nov. 2014.

II) Definição de religião: a definição de religião deverá levar em consideração a diversidade cultural brasileira, abrangendo as mais diversas manifestações religiosas praticadas em território nacional, não devendo ser utilizado como paradigma apenas as religiões tradicionais. Por esta razão, o Projeto de Lei 5598/2009 ('Lei Geral das Religiões'), que se limitou a copiar as disposições estabelecidas para a Igreja Católica ('Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil'), não enfrenta adequadamente a matéria. Evidentemente, não basta a autoproclamação como organização religiosa, sem um mínimo conteúdo teológico, para fazer jus à imunidade (ver 4.4 e 4.5);

2) Materiais:

III) Templo: a expressão templo não reflete a abrangência da imunidade. De fato, o que se protege não é o prédio destinado à celebração religiosa, mas sim a liberdade de crença propriamente dita, que poderá ser manifestada em locais outros. Ademais, a definição de templo está arraigada à tradição judaico-cristã, mas não remete, por exemplo, aos rituais afro-brasileiros. Ainda, não garante a proteção aos demais bens vinculados ao exercício do culto (veículos, estátuas, artefatos religiosos, etc.). Mais adequado seria fixar a imunidade sobre: 'patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais das organizações religiosas'. Até porque a doutrina mais moderna indica que a imunidade em questão é classificada como subjetiva, balizada por limites objetivos. Assim já estabelecem o Acordo entre o Brasil e a Santa Sé e o Projeto de Lei n.º 5598/2009. Ademais, a utilização da expressão 'templos' vem sendo objeto de debate desde a Constituição de 1946 (primeira previsão constitucional), sendo que até hoje não se atingiu um consenso quanto a sua extensão. Assim, acabaria a discussão quanto à aplicabilidade aos seminários, casas paroquiais, conventos, etc. (ver 3.5, 4.3, 4.4 e 4.5);

IV) Culto: considerando que a República Federativa do Brasil tem como fundamento a dignidade da pessoa humana, e possui como objetivos

construir uma sociedade livre, justa e solidária, além de promover o bem de todos, não estarão abrangidos pela imunidade os rituais satânicos ou demoníacos. Pelo contrário, o que se objetiva é a promoção humana, através da religiosidade;

3) Finalísticos:

- V) Finalidades essenciais: além da caracterização como organização religiosa, devidamente constituída, a fruição da imunidade limitar-se-á unicamente aos casos de atendimento às finalidades essenciais da entidade, objetivando a proteção à liberdade religiosa e a não interferência estatal em assuntos ligados à crença (ver 3.5);
- VI) Inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva: a imunidade tributária dos templos de qualquer culto prescinde de análise quanto à capacidade contributiva da instituição religiosa, posto que o instituto visa à proteção da liberdade religiosa e à vedação de interferência ou embaraço estatal no exercício de culto, independentemente da situação financeira da instituição beneficiária (3.5.1);
- VII) Exploração de atividades econômicas: deve ser proscrita a exploração de atividades empresariais por organizações religiosas, sob o mando da imunidade, exceto se: a) estiverem estritamente vinculadas à manifestação de fé, b) que as rendas sejam revertidas às suas finalidades essenciais; e c) desde que a atividade não implique em ofensa à livre concorrência e ao abuso do poder econômico. Ex: comércio de objetos utilizados nos cultos religiosos (velas, imagens sacras, artigos religiosos, livros), em pequenos bazares, situados dentro ou ao lado dos templos. (ver 4.1);
- VIII) Exploração empresarial das atividades religiosas: quando a atividade religiosa é ofertada como serviço, mediante contraprestação, não estará ao abrigo da imunidade. O regramento deve ser semelhante ao art. 32, “2” da Lei n.º 16/2001, de Portugal, quando estabelece que não está abrangido pela imunidade o preço de prestação de

formação, terapia ou aconselhamento espiritual, oferecidos empresarialmente (ver 4.1);

IX) Atuação das entidades religiosas nos meios de comunicação social: não há nenhuma vedação constitucional de atuação neste setor, razão pela qual está ao abrigo da imunidade, condicionada à estreita e coerente relação que deve existir entre o conteúdo da programação televisiva e/ou radiofônica, com os preceitos teológicos do respectivo culto (ver. 4.1);

X) Imóveis alugados: a tributação, nesta hipótese, não afronta a liberdade religiosa, nem implica em embaraço ao exercício do culto, razão pela qual não deverá estar no campo da imunidade, posto que a observância dos requisitos presentes no art. 150, §4º é apenas reflexa, não obstante a posição do Supremo Tribunal Federal. (ver 4.2);

XI) Exploração de cemitérios: caso o cemitério esteja vinculado ao exercício de atividades religiosas (destinado à inumação de crentes de determinada religião) estará no campo da intributação, diferentemente dos cemitérios particulares não confessionais;

4) Campos impositivos:

XII) Impostos: o alcance da imunidade em voga restringir-se aos impostos incidentes sobre patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais da entidade, por expressa disposição constitucional (art. 150, VI, “b” c/c §4º). Todavia, possível que as organizações religiosas também usufruam a imunidade quanto às contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º, CF/88). Para tanto, além das atividades religiosas, a entidade também deverá atuar nas áreas de educação, saúde ou assistência social, e preencher os requisitos necessários à obtenção da certificação de entidade beneficente de assistência social, especificados na Lei 12.101/2009;

XIII) Impostos diretos x Impostos indiretos: a imunidade somente terá aplicação, nos impostos indiretos, se a entidade figurar na qualidade

de contribuinte de direito, quando então integrará a relação jurídica tributária (4.7);

5) Formais:

- XIV) Estar constituída como pessoa jurídica: obrigatoriamente, a entidade deverá estar constituída como pessoa jurídica, tal como determina o art. 45, IV e § 1º do Código Civil, bem como consta do art. 1º do Projeto de Lei Complementar n.º 65/2001 (ver 4.5);
- XV) Não distribuir parcela do seu patrimônio ou renda: embora as condições estabelecidas no art. 14 do Código Tributário Nacional não se apliquem às entidades religiosas (mas tão somente às entidades referidas no art. 9º, IV, “c”), a vedação de distribuição de patrimônio ou renda decorre do disposto no art. 150, §4º da Constituição Federal, que vincula o patrimônio e a renda às finalidades essenciais;
- XVI) Possibilidade de aplicar recursos no exterior: reitera-se que as condicionantes do art. 14 do CTN não se aplicam aos templos, logo não se impõe a obrigação de aplicarem os seus recursos integralmente no país. Nem tampouco o art. 150, §4º da Constituição impede a remessa de valores ao exterior. Entretanto, há a condicionante de aplicar nas suas finalidades assistenciais. Logo, perfeitamente possível destinar recursos, por exemplo, na ajuda humanitária aos países africanos ou da América Central, além de subsídios a missionários com objetivos de evangelização além do território nacional (ver 4.5);
- XVII) Obrigações acessórias: a imunidade tributária não desonerando as entidades religiosas do cumprimento das obrigações acessórias. Devem manter escrituração contábil, identificando se o patrimônio, a renda e os serviços estão efetivamente vinculados às suas finalidades essenciais, indicadas nos estatutos sociais, regimentos ou atas de instalação (ver. 4.5);
- XVIII) Regime concordatário: a ordem constitucional brasileira não veda a ‘relação pactícia’ entre o Estado e confissões religiosas, inclusive na

esfera tributária, desde que não estabeleça privilégios, nem desborde do regramento constitucional, ou seja, que não afronte a liberdade de outras manifestações religiosas (art. 5, VI), nem preveja subvenções ou relação de dependência e aliança, para além do interesse público (art. 19, I), razão pela qual não padece de inconstitucionalidade o acordo internacional firmado entre o Brasil e a Santa Sé (ver 4.3);

XIX) Possibilidade de suspensão da imunidade em caso de irregularidades: medida que não representa ofensa à ordem constitucional, nem aniquila a proteção ao direito fundamental à liberdade religiosa. Pelo contrário, a punição aos infratores apenas reforça o instituto. Por certo, a suspensão deverá garantir a ampla defesa e seguir o devido processo administrativo. Assim, imperiosa a alteração legislativa para estender o procedimento previsto no art. 32, da Lei 9430/1996, também às entidades religiosas, como dispunha o PLC 239/2013, que restou arquivado (4.6).

Com os limites acima propostos, restam devidamente delimitadas as linhas fronteiriças da imunidade tributária tendente a garantir o livre exercício das manifestações religiosas, bem como proteger as entidades contra eventual embaraço estatal, em homenagem à laicidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi apresentado ao longo deste estudo, é possível concluir que os limites da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, no Brasil, ainda não estão devidamente definidos, haja vista a ausência de percepção, pelos juristas, dos reais objetivos do instituto, quais sejam, garantir a livre manifestação religiosa e evitar o embaraço estatal em temas relacionados à fé.

Em diversas questões sobre as quais se debruçam a doutrina e a jurisprudência, verifica-se que a manutenção do privilégio fiscal passa ao largo da teleologia constitucionalmente fixada, representando a remanescência do *privilegium imunitatis*, de origem medieval.

Estas deturpações do instituto têm como causa primordial o fato de que o princípio da laicidade estatal, embora teoricamente consolidado na ampla maioria dos países ocidentais, ainda necessita de amadurecimento e devida compreensão.

De fato, segundo a construção histórica traçada ao longo desta dissertação, verificou-se que a Igreja, no decorrer da maior parte da Idade Média, gozou de poderes supremos, devido ao seu poderio político-econômico-jurídico, aliado ao poder decorrente da exclusividade de interpretação das leis divinas, tornando-se imune a qualquer lei secular neste período. Esta posição perdurou até o advento da Reforma Protestante, quando então a Europa presenciou uma revolução religiosa, que se estendeu por diversos países. O conflito religioso, que perdurou pelos séculos XVI e XVII, culminou não com a vitória dos seguidores de uma fé sobre outra, mas justamente com a superação da pretensão de fundar um poder sobre uma crença religiosa.

Pelo contrário, a solução encontrada foi justamente integrar e unificar o poder nas mãos do príncipe, dotando-lhe de um aparato burocrático-administrativo, donde surgiu a concepção de Estado, com as características que lhes são imanentes (povo, território e soberania). A partir de então, a religião deixa de ser parte integrante da política, sendo que esta agora se volta para os fins terrenos, materiais e existenciais do homem, enquanto aquela terá a finalidade de suprir as necessidades espirituais dos indivíduos que assim desejarem.

A secularização, neste viés, representa a consolidação da autonomia tanto da política como da religião, posto que nenhuma destas esferas poderá ser afetada pela outra, cada qual podendo desenvolver sua missão, segundo suas finalidades

essenciais. Contrariamente ao que muitos advogam, o fenômeno é assaz benéfico também para as confissões religiosas, posto que lhes garante o direito de exercer seus ritos e suas crenças, sem qualquer embaraço estatal. Tanto é verdade que no próprio seio da Igreja Católica (maior instituição e quem mais gozou de poderes político-econômicos) a secularização é reconhecida e sustentada, tornando-se discurso oficial a partir do Concílio Vaticano II.

Deve restar assentado, entretanto, que laicidade não significa o mesmo que laicismo. Enquanto a primeira expressão representa a desvinculação entre religião e política, pregando a autonomia das instituições públicas e da sociedade civil, onde o poder político fundamenta-se numa concepção racional, e não sagrada, a segunda significa desconfiança ou repúdio da religião, acabando por colocar em xeque o próprio princípio da laicidade.

O Estado não fica privado de reconhecer esta realidade social e cultural, nem relegar as confissões religiosas para a esfera privada (íntima). Pelo contrário, as manifestações de credo podem ser admitidas e até estimuladas em um ambiente laico. Nada impede, por exemplo, que Estados firmem laços de cooperação com as ordens religiosas em diversos domínios, o que inclusive é curial, a partir do regime concordatário.

Esta postura estatal frente ao fenômeno religioso fica ainda mais evidente no modelo Democrático de Direito, que se preocupa não apenas com a proteção dos direitos fundamentais (postura negativa), mas que também coloca à disposição dos cidadãos os mecanismos necessários e eficientes à efetiva implementação destes direitos, objetivando a alteração do *status quo* (postura positiva), trazendo reflexos no campo da religiosidade.

Inclusive, uma nova perspectiva sobre a laicidade vem sendo paulatinamente construída, denominada de “sociedade pós-secular”, que corresponderia a uma cultura que não admite a incompatibilidade de princípio entre a esfera religiosa e civil, mas, pelo contrário, admite o reconhecimento recíproco entre as razões seculares e confissões religiosas, que podem atuar conjuntamente na busca do bem comum.

Portanto, é possível afirmar que o Brasil, que se constitui em Estado Democrático de Direito, ou seja, um modelo de estado preocupado em garantir a efetivação dos direitos fundamentais, acolhe a religiosidade como um direito a ser

garantido aos seus cidadãos, inclusive fomentando o seu exercício através de medidas concretas.

Esta mudança paradigmática também pode ser verificada no âmbito da tributação, a partir da análise do instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Isso porque a secularização trouxe como um dos principais reflexos o fim das regalias e privilégios ao clero, ante a incompatibilidade desta condição com os princípios republicanos. Se nos primórdios a intributabilidade das entidades religiosas tinha como característica os privilégios de classe, assim como os concedidos à nobreza, agora a questão passa a ter um cunho instrumental, é dizer: as imunidades concedidas aos templos devem ter como objetivo a efetiva proteção da liberdade religiosa, além de por em prática a formação laica de Estado.

Não se deve olvidar que a tributação está na gênese dos direitos fundamentais, até porque, como refere a célebre frase de Marshall, “o poder de tributar envolve o poder de destruir”. Por esta razão, a fixação de garantias tributárias aos cidadãos sempre estará presente nos documentos positivadores de direitos humanos, como ocorreu já com o Bill of Rights e com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão.

Assim é que os direitos fundamentais representam limites à tributação. Os impostos não conhecem apenas limites de caráter formal, sobretudo no princípio da legalidade fiscal na sua versão de reserva legal. A instituição de tributos está igualmente limitada por conteúdos materiais, até mesmo por não ser possível uma desvinculação ou neutralidade ética do direito fiscal, sem atentar por critérios materiais de justiça.

Mas não é só!

Os direitos fundamentais representam, ao mesmo tempo, limites e objetivos da tributação. Em outros termos: no âmbito do Estado Democrático de Direito, a tributação representa instrumento de densificação do princípio da dignidade humana (Buffon). Neste cenário, reveste-se de meio para consecução dos fins almejados pelo Estado.

A consolidação destas bases teóricas induzem a uma nova perspectiva do conceito de Estado Fiscal. De fato, nos primórdios significava apenas a formatação estatal cujas necessidades financeiras eram essencialmente cobertas por impostos, representando a característica dominante dos países modernos. Atualmente, acrescenta a noção de que o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos

humanos e por eles é totalmente limitado. Ou seja, o Estado exerce o seu poder de tributar sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.

A face contraposta à noção da tributação como limites e garantias, é a que corresponde ao dever fundamental de pagar impostos. É que o tributo representa um dever coletivo de financiamento da comunidade. Todos os cidadãos são chamados para contribuir com o sustento do Estado, pondo em prática o exercício da solidariedade através da tributação.

Todos os direitos representam custos, sejam os de origem nitidamente liberal (direitos negativos), quanto os característicos o *welfare state* (direitos de prestação positiva). Não há prestação de serviços públicos sem que os próprios cidadãos não sejam chamados para suportar os custos respectivos. Em suma, o imposto constitui o “preço da civilização”, do que se conclui que o dever de contribuir para os fins da coletividade são inatos da pessoa humana, como ser social, não como uma vontade individual, ou sentimento caritativo, mas como conscientização do dever de contribuir.

Esta regra, entretanto, não está isenta de exceções. Algumas hipóteses, que o próprio Estado reconhece como sendo de vital interesse para a coletividade, ou para manutenção da organização política, restam excluídas do poder de tributar (imunidades propriamente ditas).

Logo, o instituto em questão possui um fundamento valorativo subjacente, tendo o constituinte utilizado a tributação como ferramenta capaz de protegê-lo. Em outros termos, pode (e deve) ser utilizada para fomentar o fiel cumprimento de direitos fundamentais específicos.

Neste novo panorama, as imunidades deixaram de ser consideradas como privilégio a determinadas classes, assumindo a função de garantia de direitos. É certo que suas origens não condizem com a compreensão do instituto que se faz hodiernamente. Isto porque a condição de privilégio, fundamentada em argumentos sobrenaturais, não mais subsiste, sendo hoje entendida como um instrumento de concretização de direitos fundamentais.

Certamente o exemplo que melhor ilustra esta modificação é da imunidade sobre templos. Tal assertiva decorre da constatação de que, no início, a intributabilidade dos bens pertencentes à Igreja representava mera benesse ao

clero, sendo que atualmente está ligada à garantia de exercício da liberdade religiosa e a proscrição de embaraço estatal nos temas atinentes ao culto e ao credo.

O movimento de laicização, com a desvinculação entre religião e Estado, trouxe reflexos quanto aos privilégios estendidos à Igreja. Se antes estava imune à jurisdição e à tributação estatal, agora não mais se reveste de condição especial. Aliado a tal fato, o advento do Estado Fiscal, onde todos são chamados a suportar as necessidades financeiras estatais, resultando no dever fundamental de pagar impostos, todas as regalias fiscais foram extintas, inclusive aquelas outorgadas às confissões religiosas.

Não obstante estes eventos históricos, a imunidade fiscal ainda hoje prevalece. Entretanto, agora sob novas vestes. O instituto assumirá, também para os templos de qualquer culto, a sua conotação moderna, como instrumento eleito pelo constituinte para atingir os fins almejados pelo Estado, que são, impõe repetir, proteger o direito à liberdade religiosa e evitar que o ente estatal venha a se imiscuir em temas atinentes à religião.

No Brasil, a imunidade em voga ganhou status constitucional a partir de 1946, prosseguindo nos textos das Constituições supervenientes, inclusive na atual. Como tradição do nosso Direito, vem sendo utilizada a expressão “templos de qualquer culto” para indicar o seu âmbito de abrangência. Como parâmetros norteadores, o constituinte restringiu as hipóteses de aplicação ao patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais.

Ocorre que o instituto vem sendo gravemente subvertido. Tem-se constatado, no Brasil, a utilização irregular da imunidade pelas mais diversas entidades religiosas, onde as benesses fiscais estão sendo usadas com o intuito de blindar seu patrimônio e renda da incidência de impostos, ainda que as atividades exercidas não estejam vinculadas à manifestação da crença religiosa, mas sim situadas mais próximas de atividades empresariais, ou, até mesmo, para encobrir a prática de ilícitos.

E, o que é mais grave, tais práticas vêm sendo chanceladas pelo Poder Judiciário, por seu órgão de cúpula, além de manifestações favoráveis da doutrina.

Dentre os exemplos mais emblemáticos, está a extensão da imunidade à exploração de atividades econômicas, com conteúdo tipicamente empresarial, inclusive de produtos que em nada estão relacionados com práticas religiosas, tendo como único requisito a reversão da renda às atividades essenciais da instituição.

Certamente esta postura representa, além do desvirtuamento do instituto, também a ofensa à livre concorrência e o abuso do poder econômico.

Ainda, a posição predominante no Supremo Tribunal Federal é de que farão jus à imunidade os imóveis pertencentes às organizações religiosas, mesmo que se encontrem alugados, também mantendo como requisito único a reversão da renda às finalidades típicas da entidade.

Some-se a estes fatos a constatação de que inexistem condições/pressupostos para fruição do benefício, contrariamente ao que ocorre com os partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, onde o art. 14 do Código Tributário Nacional fornece balizas legais. Não fosse suficiente, o procedimento para imposição da medida de suspensão da imunidade (art. 32 da Lei 9430/96) também só é aplicável àquelas entidades.

Neste cenário, urge a fixação de balizas bem definidas à intributabilidade dos templos de qualquer culto, através de legislação que atente para a teleologia constitucionalmente estabelecida, observando dupla perspectiva: a) que não impliquem em restrições exacerbadas, a ponto de aniquilarem a liberdade religiosa através da tributação; b) e, ao mesmo tempo, que não constituam restrições assaz amenas, que autorizem a extensão da imunidade tributária para situações que não correspondem à proteção da liberdade religiosa, implicando em violação ao dever fundamental de pagar impostos, correspondendo à repriminção do *privilegium imunitatis* do período medieval.

De se atentar que não constitui qualquer vício a imposição de limites às garantias constitucionais, haja vista que está consolidado o entendimento de que os direitos fundamentais estão sujeitos a restrições e podem ser delimitados, justamente para que possam continuar a exercer sua finalidade. Na hipótese em tela, onde a imunidade dos templos corresponde à contrapartida fiscal da liberdade de crença, o próprio art. 5º indica que tal direito será exercido “na forma da lei”. Ademais, o art. 146, II, também da Constituição Federal, indica que as limitações ao poder de tributar serão regulamentadas por lei complementar.

Diante de tais considerações, o enfrentamento dos limites da imunidade dos templos de qualquer culto, na forma proposta nesta dissertação, representa não o enfraquecimento do instituto, mas, em sentido oposto, sua consolidação a partir da

fixação de linhas fronteiriças bem definidas, o que certamente contribuirá para que a finalidade constitucional não seja desvirtuada.

Verifica-se, assim, que inexistem garantias em vão, ainda mais quando se parte do pressuposto de que a tributação não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica. Logo, a fixação de balizas à imunidade dos templos configura medida de crucial relevância em um ambiente democrático, garantindo a sustentabilidade financeira do Estado, mas sem afrontar a liberdade religiosa.

Em suma: que o Estado Laico seja louvado!

REFERÊNCIAS

ALBERTON, Genacéia da Silva. **Laicidade na Relação Igreja-Estado e o Acordo Brasil-Santa Sé. 2012**. Dissertação (Mestrado em Teologia Sistemática). Programa de Pós-Graduação em Teologia, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), Porto Alegre, 2012.

ALENCAR, Chico. A lei geral das religiões: o enfraquecimento do Estado laico no Brasil. **Revista Interesse Nacional**. Ano 2, n.8., janeiro-março/julho/2010. Disponível em: <<http://interessenacional.uol.com.br/index.php/edicoes-revista/a-lei-geral-das-religoes-o-enfraquecimento-do-estado-laico-no-brasil/>>. Acesso: em 31 out. 2014.

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 10ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**, Ano I. Vol I. N.º 3, junho de 2001. Salvador. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf>. Acesso em: 01 out. 2014.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALDISSERI, Lorenzo. **Diplomacia pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções**. São Paulo: LTr, 2011.

_____. Introdução. In.: **Acordo Brasil Santa Sé comentado**. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (coordenadores). São Paulo: LTr, 2012.

_____. Relações diplomáticas entre o Brasil e a Santa Sé. In **Acordo Brasil – Santa Sé comentado**. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012,

BALEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário* n.º1, jul/set 1977

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BARBOSA, Rui. A constituição e os atos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal. Rio de Janeiro: Cia Imprensa, 1983.

BARCELOS, Audifax Charles Pimentel. **Projeto de Lei Complementar nº 65/2011**, de 08 de junho de 2011. Regula, com fundamento no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, a limitação constitucional ao poder de tributar os templos de qualquer culto. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb>>

[/prop_mostrarintegra?codteor=884779&filename=PLP+65/2011](#)>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BASTOS, Celso. Imunidade dos templos. In: **Revista de Direito Tributário** n.º 5. São Paulo, Ano II, julho/setembro de 1978.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1988.

_____. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. São Paulo: RT, 1986.

BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Teoria geral do estado e ciência política**: Caderno didático para alunos do curso de graduação em direito. São Leopoldo: UNISINOS, 1997.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Teoria do estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.9, n.40, p. 188-224, set. /out. 2001.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Imperio do Brazil de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. **Decreto nº 7.107, de 11 de fevereiro de 2010**. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e a Santa Sé relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, firmado na Cidade do Vaticano, em 13 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7107.htm>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 12 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 03 nov. 2013.

BRASIL. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.299.303/SC**. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Min. Cesar Asfor Rocha. Brasília, 08 de agosto de 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1166830&num_registro=201103084763&data=20120814&formato=PDF>. Acesso em 12 nov. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 22.582/CE**. Recorrente: Grupo Espírita Paulo e Estevão - GEPE. Recorrido: Estado do Ceará. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 10 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=920351&num_registro=200601879143&data=20100324&formato=PDF>. Acesso em 12 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3421**. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 05 de maio de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 518405**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Município de São Leopoldo. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610367>>. Acesso em 13 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 530.121**. Agravante: Ghignone Distribuidora de Publicações Ltda. Agravado: Município de Curitiba. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 09 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000171996&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 625.529**. Agravante: Distrito Federal. Agravado: SESI/DN- Serviço Social da Indústria - Departamento Nacional. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 14 de junho de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000177367&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1480**. Recorrente: Confederação Nacional do Transporte. Recorrido: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 04 de setembro de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000018406&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 22192**. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrido: União Federal. Relator: Min. Celso Mello. Brasília, 28 de novembro de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000092599&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 129.930**. Recorrente: Igreja Primitiva de Jesus no Brasil. Recorrido: Sindicato dos Hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratórios de Pesquisas e Análises Clínicas, Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 07 de maio de 1991. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000145699&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 202.149**. Recorrente: União. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Min. Menezes Direito, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, 26 de abril de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000180576&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 21.826**. Relator: Min. Ribeiro da Costa. Rio de Janeiro, 02 de julho de 1953. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000135511&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822**. Recorrente: Mitra Diocesana de Jales. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator: Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096399&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 nov. 2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 349.703**. Recorrente: Banco Itaú S/A. Recorrido: Armando Luiz Segabinazzi. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, 03 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000087443&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.351**. Recorrente: Grande Oriente do Rio Grande Do Sul. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 04 de setembro de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000198491&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562**. Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge d Cemitério Britânico. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 21 de maio de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000087098&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 80.340**. Recorrente: Paróquia da Igreja Ortodoxa Santa Zinaide. Recorrido: Diocese Brasileira Da Igreja Ortodoxa. Relator: Min. Bilac Pinto. Brasília, 10 de maio de 1977. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000134157&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 85.139**. Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrida: Paróquia de São Sérgio Radonejski. Relator: Min. Thompson Flores. Brasília, 27 de agosto de 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000201420&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 724**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, vi, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28724%2ENUME%2E%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas&url=http://tinyurl.com/nvh3hm9>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BRITO, Marcos Rogério Da Silva. **Projeto de Lei Complementar nº 239/2013**, de 18 de fevereiro de 2013. Altera o Código Tributário Nacional, para estabelecer os procedimentos a serem observados para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1058598&filename=PLP+239/2013>. Acesso em: 03 nov. 2014.

BROGLIO, Francesco Margiotta. Estado e confissões religiosas. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS/RS), São Leopoldo, 2007.

_____; MARCOLAN, Evelyn. Breve história da tributação: dos primórdios até a transação capitalista. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 21. Vol. 113, nov-dez/ 2013.

BUZANELLO, José Carlos. Objeção de consciência: uma questão constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, v. 38, n. 152, p. 173-182, out./dez. de 2001.

CAMPOAMOR, Alfonso Fernandez-Miranda. Estado laico e libertad religiosa. **Revista de Estudios Políticos** n.6, nov/dic, p.57-80. Madrid: Nueva Época, 1978.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; MESQUITA FILHO, Luiz. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 20. Vo. 105, jul-ago/2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Editora Coimbra, 1994.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 5ª Edição. Livraria Almedina: Coimbra, 2000.

_____. O Estado adjetivado e a teoria da constituição. *In: Revista da Procuradoria-geral do Estado do Rio Grande do Sul*. v. 25 n. 56, de 2002. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/download.asp?nomeArq=revista_pge_56.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

_____; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**. 3ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1993.

CASTRO, Gabriel. MATTOS, Marcela. Vinde a mim os eleitores: a força da bancada evangélica no Congresso. **Veja**. Brasília. 23.03.2013. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/a-forca-dos-evangelicos-no-congresso>>. Acesso em: 10 maio 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CIÁURRUIZ LABIANO, María José. Libertad religiosa y concepción de los derechos fundamentales en el ordenamiento español. **Ius Canonicum**, 23, 1983

CORRERA, Marcelo Carita. **A imunidade dos templos de qualquer culto e a incidência de IPTU sobre cemitérios particulares**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/3412351>. Acesso em: 28 out. 2014.

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

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

DECLARAÇÃO de direitos do homem e do cidadão -1789. [S.I.], 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 03 nov. 2014

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico**: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy Editora, 2006.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia. **La lengua de los derechos**: la formación del Derecho Público europeo tras la Revolución Francesa. Madrid: Editorial Alianza, 1994.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 8.820, de 27 de abril de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Leinº8820&idNorma=130&tipo=pdf>>. Acesso em 12 nov. 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 14.223, de 10 de abril de 2013**. Altera a Lei n.º 8.820, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=59193&hTexto=&Hid_IDNorma=59193>. Acesso em 12 nov. 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70056416720**. Recorrente: Mitra da Diocese de Novo Hamburgo. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Porto Alegre, 30 de outubro de 2013. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2013&codigo=1900505>. Acesso em: 03 nov. 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70021159181**. Recorrente: Mitra Angelopolitana. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Porto Alegre, 21 de novembro de 2007. Disponível em: <http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2007&codigo=1467397>. Acesso em 12 nov. 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70016772857**. Recorrente: Instituto Laura Vicuña. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano. Porto Alegre, 29 de agosto de 2007. Disponível em: <http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2007&codigo=1086579>. Acesso em 12 nov. 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70052667466**. Recorrente: Associação Hospital De Caridade Três Passos. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro. Porto Alegre, 04 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2012&codigo=2472431>. Acesso em 12 nov. 2014.

FAVEIRO, Vitor. **O estatuto do contribuinte**: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Las transformaciones del estado contemporaneo**. 2. ed. Madrid: Alianza, 1996

GRIMM, Dieter; DENNINGER, Erhard. **Derecho constitucional para la sociedade multicultural**. Madrid: Trotta, 2007.

HILTON, George. **Projeto de lei da Câmara n.º 5598/2009**, de 08 de julho de 2009. Dispõe sobre as Garantias e Direitos Fundamentais ao Livre Exercício da Crença e dos Cultos Religiosos, estabelecidos nos incisos VI, VII e VIII do art. 5º, e no §1º do art. 210 da Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/670872.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2014.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York and London: W. M. Norton, 1999.

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: LTr, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Empresômetro**. Curitiba, 2013. Disponível em: <<http://www.empresometro.com.br/Content/Files/Estudos/EMPRESOMETRO-Perfil-empresarial-brasileiro-30-09-20131.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2014.

JORGE, Eduardo. **Proposta de Emenda à Constituição nº 176-A, de 1993**. Suprime dispositivos do artigo 150 da Constituição Federal. (Suprimindo dispositivos que proíbem a União, Estados, (DF) e Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, sindicatos, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e dos livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a sua impressão; alterando dispositivos da nova constituição federal). Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoes/Web/prop_mostrarintegra?codteor=15852&filename=PEC+176/1993>. Acesso em: 03 nov. 2014.

L'UE indagherà sull'esenzione dell'ICI per la Chiesa. **Il Post**. Milano, 24 set. 2010. Disponível em: <<http://www.ilpost.it/2010/09/24/lue-apre-una-nuova-indagine-sullesenzione-dellici-per-la-chiesa/>>. Acesso em: 23 set. 2014.

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. in: **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

LUÑO, Antônio E. Perez. **Derechos Humanos, estado de derecho e constituicion**. 5ed. Madrid: Tecnos, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. II. São Paulo: 2004

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva**. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

MARRAMAO, Giacomo. **Poder e secularização: as categorias do tempo**. São Paulo: Editora Universidade Estadual Paulista, 1995.

MARSHALL, John. **Decisões constitucionais de Marshall**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. Art. 16. O Acordo Brasil Santa-Sé e a laicidade do Estado: aspectos relevantes. In **Acordo Brasil Santa Sé Comentado**. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Art. 5º e 15. Imunidade e Filantropia no Tratado Brasil – Santa Sé. In **Acordo Brasil Santa Sé Comentado**. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012.

_____. Imunidades condicionais e incondicionais – Inteligência do art. 150, Inciso VI e §4º e Art. 195, §7º da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.º 28, janeiro/1998.

_____. **Pesquisas tributárias**: processo judicial tributário. Coor. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARTON, Ronaldo Lindimar. A lei complementar e a regulação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD**, v. 6, n.º, p. 349-376, jul.-dez./2012)

MATTEUCCI, Nicola. **Organización del poder y libertad**. Madrid: Editora Trotta, 1988.

_____. Liberalismo, in In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1946**. V. 1. Rio de Janeiro: Henrique Cahen, 1947.

_____. **Comentários à Constituição de 1967**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo II, 4. ed. revista e actualizada. Coimbra: Coimbra, 2000.

_____. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Estado, liberdade religiosa e laicidade. **Revista Gaudium Sciendi**, n.4. Lisboa, julho/2013, p. 21, Disponível em <http://www.ucp.pt/site/resources/documents/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/6.%20mirandaEstado%20%20liberdade%20religiosa%20e%20laicidade.pdf>.

Acesso em: 06 maio 2014.

MONELLO, Sérgio Roberto. **As organizações religiosas e o código civil brasileiro**. Disponível em: <<http://www.advocaciasergiomonello.com.br/Sites>

Terceiros/Adv_Sergio_monello2/index.php/component/content/article/10-noticias-artigos/16-as-organizacoes-religiosas-e-o-codigo-civil-brasileiro>. Acesso em: 02 nov. 2014.

MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. **Ciência política e teoria geral do estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MOREIRA, Vital. Regalias concordatárias. **Público**. Lisboa. 25.05.2004. Disponível em: <<http://causa-nossa.blogspot.com.br/2004/05/regalias-concordatrias.html>>. Acesso em: 18 out. 2014.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU**, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2014.

_____. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 1, n. 4, p. 91–120, jul./ago., 2003.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009

NAÇÕES UNIDAS. Assembléia Geral. **Declaração universal dos direitos humanos**. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Nova Iorque, 1948. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

NETO, Roberto Medaglia Marroni, Imunidade dos templos de qualquer culto, in: **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

NORONHA, Ibsen. Incursões jurídico-históricas sobre as relações entre a Igreja Católica e o Brasil – do Descobrimento à Independência. In **Acordo Brasil – Santa Sé Comentado**. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012.

NUNES, António Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

PATROCÍNIO, Dariana Augusta de Toledo. Os tratados em matéria tributária e sua observância pela legislação interna superveniente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 19. Vol. 98, maio-jun./2011.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. **Direito tributário**: Constituição de Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Expressão e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. In: **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados**, set/out. São Paulo: Vellenich, 2000.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POSSENTI, Vittorio. **Le ragioni della laicità**. Catanzaro: Rubbettin, 2007.

QUELLO che la Chiesa non paga: Un punto della situazione su privilegi ed esenções, tornati d'attualità visto che si parla di tagli. **Il Post**. Milano, 20 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.ilpost.it/2011/08/20/privilegi-esenzioni-chiesa/>>. Acesso em: 23 set 2014.

REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito das ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1998.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional público**: curso elementar. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Seção Judiciária do Rio de Janeiro. **Ação Civil Pública n.º 0004747-33.2014.4.02.5101**, 17ª Vara Federal. Disponível em: <<http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/mostrarquivo.asp?MsgID=0A82AE32051549CDB8067A6AC586CD5E&timeIni=77767,14&P1=69947497&P2=34&P3=&NPI=153&NPT=153&TI=1&NV=364902&MAR=S>>. Acesso em 21 out. 2014.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do estado-providencia**. Goiania: Universidade Federal de Goiás, 1997

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**: ensaio sobre a origem das línguas. V. I. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

SANTOS, Manuel Augusto. Igreja x Mundo? **Pró Verbum**. Disponível em <<http://www.proverbum.com.br/pa.asp?exibir=77&catego=2>>. Acesso em: 02 set. 2012.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: **Revista Tributária e de finanças públicas**. Ano 16. Vol. 78, jan-fev/2008.

SARLET, Ingo W. Notas introdutórias ao sistema constitucional de direitos e deveres fundamentais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; _____.; STRECK, Lenio L (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

SCHWARTSMAN, Hélio. Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto. **Folha de São Paulo**, São Paulo, nov. 2009. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2911200909.htm>>. Acesso em: 23 out. 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SILVA, José Manoel da. Imunidades dos templos de qualquer culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 14. São Paulo: Dialética, 1996.

SILVA, Ricardo. **A imunidade dos templos de qualquer culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em: 02 out. 2014.

SIQUEIRA, Jair. **Parecer à Proposta de Emenda Constitucional nº 176/1993**, que suprime dispositivos do artigo 150 da Constituição Federal. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22FEV1994.pdf#page=12>>. Acesso em 1º nov. 2014.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Vol I. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 1981.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica do direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. O juiz, a umbanda e o solipsismo: como ficam os discursos de intolerância? **Conjur**. São Paulo, 22 maio 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mai-22/juiz-umbanda-solipsismo-ficam-discursos-intolerancia>>. Acesso em: 21 out. 2014.

_____. **Verdade e Consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAYLOR, Charles. **Uma era secular**. São Leopoldo: UNISINOS, 2010.

TEMPLOS de fachada: imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro. **Conjur**. São Paulo. 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro>>. Acesso em: 15 maio 2014.

TIPKE, Klaus. **Direito tributário**, Vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

_____. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isenções. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TRATADO entre a Santa Sé e a Itália (Tratados de Latão - Pactos Lateranenses), 11 fev. 1929. Disponível em: <http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/archivio/documents/rc_seg-st_19290211_patti-lateranensi_it.html>. Acesso em: 03 nov. 2014.

VAN CREVELD, Martin. **Ascensão e declínio do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto**: por uma interpretação adequada ao paradigma democrático. 2102. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG), Belo Horizonte, 2012.

VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n.37, p. 9-52, jan./fev. 2009.

WEINGARTNER NETO, Jayme. Lei geral das religiões segue Constituição. **Conjur**. São Paulo, 05 out 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-out-05/lei-geral-religoes-acordo-principios-constitucionais?pagina=4>>. Acesso em: 20 out. 2014.

ZANONE, Valério. Laicismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (Coords). **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C. Varriale, et. al.; João Ferreira (Coord.). rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.