



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Afonso Carlos Paulo de Oliveira Junior

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO:  
Um olhar sob o prisma da Constituição.**

Belém/PA  
2010

Afonso Carlos Paulo de Oliveira Junior

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO:  
Um olhar sob o prisma da Constituição.**

Dissertação apresentada ao Programa Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará – UFPA, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Constitucionalismo, Democracia e Direitos Humanos

Orientador: Dr. Calilo Jorge Kzam Neto

Belém/PA  
2010

Afonso Carlos Paulo de Oliveira Junior

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO:**

**Um olhar sob o prisma da Constituição.**

Dissertação apresentada ao Programa Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará – UFPA, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Constitucionalismo, Democracia e Direitos Humanos

Data de Aprovação:

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_ - Orientador  
Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto

\_\_\_\_\_  
Membro:  
Titulação:  
Instituição:

\_\_\_\_\_  
Membro:  
Titulação:  
Instituição:

## **AGRADECIMENTOS**

Antes de qualquer agradecimento, indispensável a ressalva de que uma tentativa de enumeração daqueles que se fizeram importantes até esse momento será necessariamente parcial, incompleta, deixando assim de abarcar pessoas importantes para a pavimentação das vias que optei por percorrer na vida, as quais me trouxeram ao presente momento.

Em primeiro lugar, como não poderia deixar de ser, o agradecimento vai à família, sem a qual nada disso seria possível – e não estou a falar da obviedade biológica. Falo dos valores, do apoio, da compreensão e das lições que sempre tive daqueles cujo amor tenho a felicidade de desfrutar diariamente. Dona Léa, seu Afonso, “Pretinha”, meus avós e todos os outros sabem bem o que representam pra mim.

Agradeço em seguida à Universidade Federal do Pará, lugar no qual hoje me sinto em casa e onde tantos momentos inesquecíveis vivi nesses últimos anos. Os dias nessa instituição deixaram em mim marcas indeléveis, as quais certamente pautarão minha atuação quando do retorno a essas salas. Direciono meus agradecimentos aos membros do ICJ, em especial aos profs. Calilo Jorge Kzam Neto, Fernando Facury Scaff, Antônio Maués e José Cláudio Monteiro de Brito, exemplos de seriedade e de respeito no trato das questões científicas.

À Cris, companheira e conselheira de todas as horas, cujo apoio nessa jornada foi crucial e indefectível.

A todos, a minha sincera gratidão.

*“Quem não pensa igual a mim não é meu inimigo, mas meu parceiro na construção de uma sociedade plural; as oportunidades devem ser iguais para todos; quem se perdeu pelo caminho precisa de ajuda, não de desprezo; toda vida fracassada é uma perda para a humanidade. Por isso mesmo, o Estado, a sociedade e o Direito devem funcionar de modo a permitir que cada um seja o melhor que possa ser.”*

LUÍS ROBERTO BARROSO

## RESUMO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, consagrada no art. 150, VI, "b" da Constituição, é instituto que, dada a alargada interpretação que lhe conferem grande parte da doutrina pátria e o próprio Supremo Tribunal Federal, acarreta uma situação de aparente exceção à isonomia que merece ser alvo de maior reflexão. Diante da verificação de que tal instrumento é tido como cláusula pétrea por constituir-se em instrumento de defesa da liberdade religiosa, o caminho teórico inicia por uma discussão acerca do que seja a própria religião, para que depois se tente firmar uma base para a discussão do que seja essa liberdade. Estabelecida tal premissa, voltam-se os esforços para a dogmática do Direito Tributário, a fim de demonstrar inicialmente o que são as imunidades e, após, qual a interpretação dos estudiosos contemporâneos da área acerca da chamada imunidade religiosa. Na etapa seguinte, são fornecidos os instrumentos necessários à demonstração da concepção de ciência e de Direito necessárias à interpretação da imunidade tributária dos templos em conformidade com a Constituição e, ao fim, são analisados aspectos desse instituto sob a ótica de alguns princípios constitucionais, como a igualdade e a laicidade. Assim, em razão das incongruências verificadas entre tal instituto (ou ao menos entre suas mais correntes interpretações) e outros valores constitucionais da maior relevância, são propostas, ao final, algumas idéias acerca de possíveis vias para uma melhor equalização do problema.

**Palavras-chave:** Direito tributário. Imunidade religiosa. Neoconstitucionalismo.

## **ABSTRACT**

The tax immunity of temples of any cult, enshrined in Article 150, VI, "b", of Brazil's Constitution, is an institute that, given the broad interpretation the major part of the national doctrine and the Brazilian Supreme Court itself give it, involves a situation of apparent exception to equality which deserves further reflection. Taking into account that such instrument is considered immutable clause, since it consists on a kind of defense of religious freedom, the theoretical path begins with a discussion about what is the religion itself, and then it tries to establish a basis for the discussion about what is this freedom. With this premise set up, the efforts are turned to Tributary Law dogmatic, to show, initially, what are the immunities and, then, which one is the interpretation of contemporary scholars in the area about the so-called religious immunity. In the next stage, the necessary tools to the demonstration of the conception of science and of Law demanded for the interpretation of the tax immunity of temples, in accordance with the Constitution, are provided, and, in the end, aspects of this institute, from the perspective of some constitutional principles, as equality and secularism, are analyzed. Thus, because of inconsistencies between such institute (or, at least, amongst its most common interpretations) and other constitutional values of greater importance, finally, some ideas about possible ways to a better solution of the issue are proposed.

**Keywords:** Tax law. Religious immunity. Neoconstitucionalism.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1. LIBERDADE RELIGIOSA.....</b>	<b>14</b>
1.1. Religião.....	14
1.2. Evolução histórico-filosófica .....	25
1.3. A liberdade religiosa como direito.....	33
1.4. Matriz e natureza jurídica.....	36
1.5. Subdivisões da liberdade religiosa.....	41
1.6. A cláusula de separação Estado-Igreja.....	43
<b>2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>46</b>
2.1. Histórico .....	46
2.2. Conceito e natureza jurídica.....	51
2.2.1. Na doutrina tributária pátria majoritária.....	53
2.2.1.1. Imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.....	54
2.2.1.2. Imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar.....	55
2.2.1.3. Imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária .....	56
2.2.1.4. Imunidade tributária como norma de delineamento da competência tributária.....	57
2.2.1.5. Imunidade tributária como princípio.....	58
2.2.2. Imunidades tributárias enquanto limitações do poder tributário pelos direitos fundamentais.....	59
<b>3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....</b>	<b>62</b>
3.1. Histórico.....	62
3.2. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na CF/88.....	64
3.3. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto como instrumento de garantia do direito fundamental à liberdade religiosa.....	67
3.4. A imunidade dos templos de qualquer culto na visão do Supremo Tribunal	

Federal.....	69
<b>4. A NOVA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL: PÓS-MODERNIDADE E NEOCONSTITUCIONALISMO.....</b>	<b>75</b>
4.1. Breves comentários histórico-epistemológicos.....	75
4.2. Neoconstitucionalismo.....	82
4.3. Interpretação constitucional.....	88
<b>5. ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....</b>	<b>95</b>
5.1. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: os tributos não-vinculados como fonte das receitas necessárias à efetivação dos Direitos Fundamentais.....	95
5.2. A discussão sobre a cobrança de tributos das entidades religiosas.....	99
5.3. A distribuição da carga tributária brasileira e a capacidade contributiva dos templos de qualquer culto.....	102
5.4. Argumentos em defesa da tese que vê a imunidade tributária dos templos de qualquer culto como instrumento de defesa da liberdade religiosa.....	105
5.5. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto e o princípio da igualdade tributária.....	110
5.6. Imunidade religiosa e laicidade.....	116
5.7. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto enquanto cláusula pétrea e a hipótese de proposição de PEC no sentido de aboli-la.....	118.
5.8. A interpretação concedida pelo STF à imunidade tributária dos templos de qualquer culto diante do quadro exposto.....	121
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>123</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>127</b>

## INTRODUÇÃO

O sistema jurídico de qualquer Estado que almeje ostentar com méritos as qualificações de “democrático” e “de Direito” não pode constituir-se em rele instrumento de reprodução de injustiças.

Não se pode, portanto, conceber que, mesmo diante da tão apregoada vitória do constitucionalismo, em plena era de mudança paradigmática e de reconhecimento dos direitos sociais, um subsistema qualquer do Direito venha a se manter alheio à necessidade de uma análise mais profunda dos efeitos sociais verificáveis em decorrência de seus institutos.

Como consequência do reconhecimento de que o Direito já não é mais mero instrumento de pacificação e manutenção do *status quo*, salta aos olhos a ideia de que o estudo de um determinado instituto jurídico deve – e não apenas pode – ir além de suas disposições legais, atentando assim também às necessidades do próprio mundo em que está inserido como instrumento de colaboração para a melhoria de vida das pessoas.

É nesse contexto que, considerando o estado atual das discussões acerca do tema abordado, ousamos discuti-lo sob outra ótica. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto – objeto de estudo da presente dissertação – vem sendo enxergada pela doutrina pátria e por nossas cortes, majoritariamente, enquanto instrumento de defesa da liberdade religiosa, e, em virtude dessa e de outras visões, vem recebendo interpretação amplamente alargada, responsável por incluir na exegese oficial do dispositivo do art. 150, VI, “b” da Constituição uma vasta gama de situações da exteriorização de riqueza potencialmente enquadráveis como hipóteses de incidência de tributos.

Uma verificação do estado da arte dessa discussão na bibliografia especializada conduz à percepção da ausência de discussões a respeito do assunto nas quais seja o mesmo abordado de acordo com os

padrões interpretativos vigentes no novo constitucionalismo, que repôs os valores da Carta (todos eles, e não apenas a propriedade, a liberdade e a segurança jurídica) no centro do processo interpretativo, como verdadeiro leme a guiar qualquer processo hermenêutico adequado à realidade complexa reconhecida pela pós-modernidade.

A essa constatação, soma-se outra, certamente mais abrangente e preocupante. O sistema tributário, decerto um instrumento indispensável a ser utilizado na busca pela concretização dos objetivos constantes da Constituição Federal, é, ao contrário, um veemente potencializador das situações de injustiça já verificadas na sociedade. A tributação, no Brasil, é fortemente regressiva, ou seja, mesmo após 22 anos da Constituição cidadã, continua pagando mais impostos quem recebe menos para sua subsistência, e, o que é pior, tal quadro permanece tendo importância apenas marginal nas discussões.

O fato de os manuais da área não trazerem tal discussão a lume – em contraste com as volumosas páginas dispensadas ao reconhecimento dos princípios da progressividade e da legalidade – bem demonstra os perigos da formação excessivamente técnica de que já falavam os representantes da escola de Frankfurt, como Adorno e Horkheimer: a técnica do Direito Tributário, aplicada de modo afastado de um olhar sobre a realidade que lhe cerca, tornou-se instrumento de manutenção irrefletida do *status quo*, desinteressada dos efeitos de seu trabalho sobre a vida dos homens. Legiões de especialistas, MBAs, mestres e doutores na área jamais foram chamados a discutir tal quadro.

Os interesses presentes na formação de profissionais orientados para o mercado explicam a ausência de discussão nos manuais acerca de temas como o porquê da regressividade da carga tributária, da preferência pela tributação sobre o consumo, da ínfima tributação das heranças, ou das reais justificativas para a manutenção das imunidades tributárias.

Fato é que, enquanto a doutrina dominante continua a discutir apenas aspectos técnicos de nossas leis (e respectivas normas) ou a criar

apenas novas teses pró-contribuinte, os brasileiros de que recebem até 2 (dois) salários mínimos gastam 53,9% de suas rendas para pagar tributos (o que corresponde a 197 dias de trabalho por ano), enquanto que os cidadãos pertencentes ao grupo dos 10% mais ricos da população pagam 22,7% de seus ganhos ao Fisco.

Bem compreendida, tal situação gera perplexidade pelo claro afastamento do subsistema tributário das ideias e regras que permeiam o sistema constitucional, ao qual deve obediência, e mesmo às ideias hoje em voga na teoria do Direito e, mais acima, quanto ao papel da própria ciência em nossa era: uma ciência que, se perdeu em termos de “certezas” para aquela ciência dos modernos, por outro lado inequivocamente demonstrou que, considerado fato de estar o Direito inserido no mundo, tal certeza já não é mais possível. É a ciência com consciência, o conhecimento prudente para uma vida decente a que se refere Boaventura de Sousa Santos.

O esforço para compreensão do atual quadro da imunidade religiosa dos templos de qualquer culto com base nesse novo paradigma tem início, no presente estudo, com uma tentativa de exposição sobre o que é a religião e, ainda, do conteúdo da liberdade constitucional que lhe dá guarida.

Tal escolha tem o condão de trazer a lume conteúdos que serão necessários à discussão principal que será posteriormente travada, na medida em que a interpretação conferida ao dispositivo se deve, na explicação mais recorrente, ao fato de que a imunidade do art. 150, VI, “b” é instrumento necessário à defesa da liberdade religiosa.

Em seguida, adentra-se na seara do Direito Tributário, para firmar o conteúdo dogmático do instituto das imunidades tributárias para, em seguida, demonstrar-se o posicionamento de diversos autores pátrios quanto à imunidade dos templos de qualquer culto, sobretudo quanto à sua extensão e natureza.

Após apresentados os conteúdos da liberdade religiosa e da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, os esforços se voltam à

explicação da concepção de ciência adequada ao período de incertezas em que vivemos, a chamada pós-modernidade, e a tal demonstração se segue a exposição do paradigma de Direito (dos *direitos humanos* ou *neoconstitucionalismo*) que procura levar em conta essa realidade complexa através do reconhecimento de Direitos inerentes a todos os homens, tidos como livres e iguais, quer se dê maior ênfase na liberdade ou na igualdade. Resta aqui exposto, portanto, o referencial teórico do presente trabalho, fundado no reconhecimento da Teoria dos Direitos Humanos.

Por fim, após o oferecimento dos instrumentos necessários à análise pretendida, é analisado o instituto da imunidade religiosa dos templos de qualquer culto em conformidade com os valores que permeiam o ordenamento, a fim de colaborar com a discussão para formação de um juízo crítico do mesmo, e são oferecidas sugestões para melhor adequação do tratamento tributário das entidades religiosas inseridas numa sociedade plural.

É importante, desde já, asseverar que nossa posição contrária ao estudo do Direito Tributário alheio ao seu entorno hermenêutico e constitucional de modo algum significa alguma espécie de desmerecimento de qualquer dos autores consagrados a que nos referimos. Ao contrário, ao pedirmos vênias para discordar de tão admirados mestres cuja importância reconhecemos e cujo brilhantismo nos inspira, é justo porquê nosso respeito deriva de suas participações na atividade de discussão dos objetos de seus estudos, e, nesse diapasão, consideramos enriquecedor qualquer oferecimento aceitável de ideias para o debate científico.

## 1 LIBERDADE RELIGIOSA

### 1.1 RELIGIÃO

A palavra religião deriva segundo Cícero, de *re-legere* (considerar, examinar com cuidado), expressão oposta a *nec-ligere* (negligenciar, descuidar).<sup>1</sup> Outros autores, como Santo Agostinho, defendem que a palavra religião deriva de *re-ligare*, que por sua vez significaria religar, transmitindo a ideia de volta a algo inerente ao homem, como à ideia de Deus ou a um paraíso perdido.<sup>2</sup>

A discussão acerca do que seja a religião para, mais adiante, se chegar a uma melhor compreensão acerca do conteúdo da garantia insculpida no inc. VI do art. 5º de nossa Carta (dispositivo que trata justamente da liberdade religiosa) é tarefa que requer, para seu êxito, a utilização de instrumentos outros que não meramente aqueles que nos fornece a ciência do Direito.

Tantas e tão contrastantes entre si são as acepções de representantes dos diversos ramos do saber que trazer simplesmente um conceito fechado, sem ouvir pelo menos um punhado de saberes a respeito, seria negar a complexidade de tal fenômeno – que é, a rigor, tão complexo quanto o é a própria experiência humana.

Tal pluralidade de visões deve-se ao fato de que o fenômeno religioso, como instituição cultural que é, está sempre em permanente contato com diversas outras instituições de modo tal que tratar de religião significa, necessariamente, falar de reflexos de natureza difusa sobre os diversos ramos

---

<sup>1</sup> ALFONSO, Eduardo. *Historia comparada de las religiones*. Madrid: Luis Cárcamo. 2. ed. 2006. p. 256.

<sup>2</sup> GOMES, Mércio Pereira. *Antropologia: ciência do homem, filosofia da cultura*. São Paulo: Contexto, 2009. p. 133.

das ciências humanas e sociais.

É de se ressaltar, desde já, que o melhor (re)conhecimento dessa pluralidade requer a adoção de uma postura o mais imparcial possível acerca da religiosidade, uma vez que, como aduz Eduardo Bittar ao tratar dos caminhos que devem nortear discussões nas quais temas jurídicos toquem matéria afeta à religião,

quando o debate aparece, geralmente segue polarizado por concepções que se definem “pró-algo”, momentos em que as convicções pessoais se confundem com razões públicas. Nessa investigação, *não se trata de afirmar nem de condenar a religião, mas de interligar o tema da religião com o tema do direito*<sup>3</sup> (destaque nosso).

A existência de diversas subdivisões dentro das ciências cujo objeto passa pelo fenômeno religioso (a exemplo da antropologia da religião, da sociologia da religião e da filosofia da religião) bem demonstra o caráter multidisciplinar dos estudos sobre o tema, pelo que, antes de buscarmos uma concepção acerca do que seja a liberdade religiosa, convém, decerto, procurar discutir o que é a própria religião.

A esse respeito, é visível o avanço no trato do tema pelos antropólogos e sociólogos.

Nas origens da antropologia, o pensamento denominado *darwinismo social* imperava, fazendo com que os fenômenos sociais fossem enxergados sob uma ótica marcadamente eurocêntrica. Tal paradigma consistia na aplicação do pensamento evolucionista de Charles Darwin também ao estudo das sociedades, e nesse contexto, entendia-se que as sociedades poderiam ser dispostas todas em uma mesma linha evolutiva, cujo ponto de partida seria o estado de natureza e a chegada, o padrão de comportamento liberal europeu.<sup>4</sup>

Nesse contexto, Auguste Comte defendia serem as religiões não

---

<sup>3</sup> BITTAR, Eduardo C. B. *O direito na pós-modernidade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009. p. 445.

<sup>4</sup> GOMES, Mércio Pereira, *Op. cit.*, 2009, p. 139.

mais que manifestações oriundas das limitações do conhecimento humano, lhe sendo claro, portanto, que, na medida em que crescia o domínio da natureza pelos instrumentos tecnológicos (baseados na causalidade característica do positivismo defendido), diminuiriam gradualmente os traços emocionais, cedendo espaço inicialmente a contornos morais e, por fim, cedendo lugar, em definitivo, à centralidade da ciência e do homem.<sup>5</sup>

Dentre os sociólogos, Émile Durkheim foi um dos primeiros a analisar o fenômeno religioso sob um prisma não-evolucionista, sistematizando a distinção, hoje corrente nas obras sobre o tema, entre o *sagrado* e o *profano*: o primeiro tem sua origem num sentimento de união entre as pessoas, trazendo-lhes a sensação de pertencerem umas às outras, enquanto que o traço característico daquilo que é profano é o seu caráter corriqueiro, de cálculo de utilidade passível de verificação segundo o interesse individual.<sup>6</sup>

Assim Durkheim conceituou religião:

Uma religião é um sistema solidário de crenças e práticas relativas a coisas sagradas, isto é, isoladas, interditas, crenças e práticas que reúnem numa mesma comunidade moral, chamada Igreja, todos os que a ela aderem.<sup>7</sup>

Percebe-se, nesse contexto, uma visão da religião como instituição cujo traço predominante é seu caráter social. Para ele, a distinção sagrado/profano é a própria origem do sentimento religioso, pelo que a religião derivaria, antes de tudo, da percepção pelo indivíduo de si mesmo como parte de uma coletividade.

A despeito da legitimidade de sua definição, que vai permitir-lhe o

---

<sup>5</sup> Seguindo com tal raciocínio, os positivistas dividiam os estágios evolutivos das religiões conforme as etapas de evolução das próprias sociedades. Inicialmente, ver-se-ia o estágio teológico (caracterizado pela presença de contornos sobrenaturais em cada fenômeno da natureza), seguido pelo estágio metafísico (onde predominariam o culto aos ancestrais e o monoteísmo baseado em deuses antropomórficos) e, por fim, pelo estágio máximo de evolução, o estágio dito *positivo*, no qual a religião e a filosofia sucumbiriam ante a superioridade da ciência (GOMES, Mércio Pereira, *Op. cit.*, 2009, p. 140 *et seq.*).

<sup>6</sup> DURKHEIM, Émile. *As formas elementares da vida religiosa*. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

<sup>7</sup> *Idem, ibidem*, p. 65.

desenvolvimento de profundas e sutis análises acerca do fenômeno religioso, é necessário observar, com esteio em Jean Baechler, que esse mesmo, autor, ao formular mais adiante a ideia de que “a força religiosa não é senão o sentimento que a coletividade inspira a seus membros, mas projetado fora das consciências que o experimentam e objetivado”, incorre numa redução do religioso ao social que não é adequada ao estudo do tema.<sup>8</sup>

Segundo o Autor, é regra que a participação em rituais religiosos aceitos pela sociedade, como o são missas e cultos, conferem ao praticante um determinado tipo de prestígio social especial, o que bem demonstra uma das funções sociais da religião: a de funcionar como um sistema *unificado* de crenças e de práticas relativas às coisas sagradas.

Tais crenças teriam o condão de contribuir definitivamente para a unificação do povo em torno de uma comunidade moral (representada, sobretudo pelos valores ditados pelas Igrejas) pela via de um intenso compartilhamento coletivo de crenças, o qual, decerto, assume caráter de protagonista no desenvolvimento da religião.

Enxergando, pois, o fenômeno religioso sob a ótica de Durkheim, vê-se o ritual como autêntica estrutura de reforço à integração social, pelo que se chega a suas conclusões acerca de consistirem as funções substanciais da religião na criação, reforço e manutenção da solidariedade social. Em franco contraponto com o pensamento positivista, afirma que, enquanto houver vida em sociedade, haverá a religião.

Em conclusão, expõe o autor francês, de maneira bastante sintética, suas impressões a respeito do caráter social do fenômeno religioso:

A conclusão geral deste livro é que a religião é coisa eminentemente social. As representações religiosas são representações coletivas; os ritos são maneiras de agir que surgem unicamente no seio dos grupos reunidos e que se destinam a suscitar, a manter, ou a refazer certos estados mentais destes grupos. Mas então, se as categorias são de origem religiosa, devem participar da natureza comum a

---

<sup>8</sup> BAECHLER, Jean. Religião. IN: BOUDON, Raymond et al. *Tratado de sociologia*. Rio de Janeiro: Zahar, 1995. p. 450.

todos os fatos religiosos: também elas seriam coisas sociais, produto do pensamento coletivo.<sup>9</sup>

No esteio (nesse ponto) de Durkheim, Freud reconhece o aspecto coletivo do fenômeno religioso e vê nas Igrejas, como nos exércitos, a figura de uma multidão artificial na qual cada um dos componentes deve amor ao seu chefe como um pai e a seu semelhante como um irmão, contribuindo assim para a manutenção da coesão de um conjunto humano ameaçado de perda da fé.<sup>10</sup>

No pensamento freudiano, a religião é uma espécie de neurose, comparável às neuroses infantis. Entende o autor a conduta do crente para com a religião como uma versão adulta das posturas das crianças a respeito de seus pais.

Quando o indivíduo em crescimento descobre que está destinado a permanecer uma criança para sempre, que nunca poderá passar sem proteção contra estranhos poderes superiores, empresta a esses poderes as características pertencentes à figura do pai; cria para si próprio os deuses a quem teme, a quem procura propiciar e a quem, não obstante, confia sua própria proteção. Assim, seu anseio por um pai constitui um motivo idêntico à sua necessidade de proteção contra as consequências, de sua debilidade humana. É a defesa contra o desamparo infantil que empresta suas feições características à reação do adulto ao desamparo que ele tem de reconhecer - reação que é, exatamente, a formação da religião.<sup>11</sup>

Para Freud, o sentimento de transcendência ou qualquer outro associado especificamente a experiências de contato com o divino pode ser atribuído a um distúrbio verificável quando da formação do indivíduo. Com base na teoria e na experiência psicanalíticas, advoga a ideia de que as fronteiras do ego<sup>12</sup> podem ser defeituosamente traçadas, gerando assim um

---

9 DURKHEIM, Émile, Op. cit, 2003, p.13.

<sup>10</sup> MIJOLLA, Alain de (Coord.). *Dicionário internacional de psicanálise*. Rio de Janeiro: Imago, 2005. v. 2. p. 1600.

<sup>11</sup> FREUD, Sigmund. *O futuro de uma ilusão*. Rio de Janeiro: Imago, 2006. p.33. Edição standard brasileira das obras completas de Sigmund Freud, v. 21.

<sup>12</sup> O ego, na concepção da psicanálise freudiana, é “algo autônomo e unitário, distintamente demarcado de tudo o mais”, e responsável pela tal delimitação do indivíduo, isto é, pela consciência do mesmo acerca dos limites de seu corpo. É a segunda das três divisões do inconsciente, situando-se entre o id (que representaria o que há de mais animal e instintivo no homem, correspondendo às pulsões de auto-preservação, sobretudo de cunho sexual) e o superego, que é o lugar das repressões internalizadas, englobando, portanto as influências de cunho social e moral (FREUD, Sigmund. *O ego e o id e outros trabalhos*. Rio de Janeiro:

problema na delimitação entre o “eu” e o mundo externo.

Tal defeito é, justamente, a causa do sentimento de êxtase, de conexão com o mundo ou com fatores sobrenaturais, que acomete o crente durante a experiência religiosa (que, ainda segundo Freud, é também semelhante à ausência de limites que sentem os que amam).<sup>13</sup>

Prossegue o autor afirmando que uma criança recém-nascida não distingue entre seu ego e o mundo que lhe é exterior, como fonte das sensações que sobre si recaem; no entanto, a percepção gradativa da diferenciação entre as sensações oriundas de seus próprios órgãos e aquelas de fontes de excitação externas, que eventualmente lhe fogem – sendo a principal delas o seio materno, que reaparece mediante o grito de socorro – é uma das principais responsáveis pela formação definitiva de uma limitação clara entre seu próprio ego e as fontes de sensação oriunda do mundo que lhe é exterior sendo a outra a tendência de isolamento do ego de todas as fontes associadas a sofrimento, tendentes a mantê-lo ocupado tão somente daquelas que proporcionem prazer ao indivíduo (princípio do prazer).<sup>14</sup>

Sintetizando o pensamento, o ego, a priori, inclui a totalidade das sensações, e, posteriormente, separa de si o mundo externo. A precariedade dessa passagem é que, para Freud, gera o sentimento religioso:

Supondo que há muitas pessoas em cuja vida mental esse sentimento primário do ego persistiu em maior ou menor grau, ele existiria nelas ao lado do sentimento do ego mais estrito e mais nitidamente demarcado da maturidade, como uma espécie de correspondente seu. Nesse caso, o conteúdo ideacional a ele apropriado seria exatamente o de ilimitabilidade e o de um vínculo com o universo - as mesmas idéias com que meu amigo elucidou o sentimento ‘oceânico’.<sup>15</sup>

Interessante e ilustrativa é a aparente<sup>16</sup> oposição feita ao

Imago, 2006. p. 16 *et seq.* Edição standard brasileira das obras completas de Sigmund Freud, v. 21).

<sup>13</sup> FREUD, Sigmund. *O Mal-estar na civilização*. Rio de Janeiro: Imago, 2006. p. 75. Edição standard brasileira das obras completas de Sigmund Freud, v. 21.

<sup>14</sup> *Idem, ibidem*, p. 76.

<sup>15</sup> *Idem, ibidem*, p. 77.

<sup>16</sup> Utilizamos a palavra “aparente” porque concordamos, nesse ponto, com Erich Fromm, para

entendimento do autor por C. G. Jung, psicólogo que, embora inicialmente ligado ao pensamento freudiano, passou a dele dissentir e mesmo a conferir à religiosidade um papel central em sua psicologia.

Na obra de C. G. Jung, filho de um pastor protestante, o tratamento dispensado à religiosidade é diametralmente oposto ao que lhe era conferido na obra de Freud. Contrapondo-se à ideia de “neurose”, passa a crença religiosa a ser encarada como uma função natural, inerente à psiquê, sendo tratada como fenômeno genuíno, instintivo.

Nesse contexto, declarou Jung:

Encaro a religião como uma atitude do espírito humano, atitude que de acordo com o emprego originário do termo, "*religio*", poderíamos qualificar a modo de uma consideração e observação cuidadosas de certos fatores dinâmicos concebidos como "potências": espíritos, demônios, deuses, leis, idéias, ideais, ou qualquer outra denominação dada pelo homem a tais fatores; dentro de seu mundo próprio a experiência ter-lhe-ia mostrado suficientemente poderosos, perigosos ou mesmo úteis, para merecerem respeitosa consideração, ou suficientemente grandes, belos e racionais, para serem piedosamente adorados e amados.<sup>17</sup>

Percebe-se, portanto, que Jung, a despeito de ver a religião como algo oriundo de um processo de recolhimento de imagens simbólicas advindas do inconsciente que culmina na elaboração de dogmas, vê a mesma como algo essencial para evitar dissociações neuróticas da psiquê, por meio do confronto com o ego: em sua obra, além de não ser adequada a ideia de religião como neurose, surge como principal causa de tais distúrbios justamente o fato de as necessidades da alma não serem levadas a sério, chegando mesmo a afirmar que “entre todos os meus doentes na segunda metade da vida, isto é, tendo mais de 35 anos, não houve um só cujo problema mais profundo não fosse constituído pela questão de sua atitude

---

quem é necessário “*corregir la extendida creencia de que Freud esta ‘contra’ la religion y Jung a ‘favor’ de ella*”. Com efeito, tais declarações são simplistas diante da complexidade do tema, e derivam mesmo da freqüente separação entre posições pró e contra a religião, já referida (FROMM, Erich. *Psicoanálisis y religion*. Buenos Aires: Psique, 1968. p. 23).

<sup>17</sup> JUNG, Carl Gustav. *A vida simbólica*. V. XVIII/1. Petrópolis: Vozes, 2000. p. 84.

religiosa.”<sup>18</sup>

O português Boaventura de Sousa Santos,<sup>19</sup> por sua vez, entende que Deus (assim como a felicidade) é um conceito-limite às ciências sociais, consequência inevitável do fato de que estas surgem justo como produtos do secularismo.

É esse mesmo secularismo, entretanto, que nos permite discutir, desde o advento da modernidade, uma sociologia ou antropologia da religião, uma vez que Deus deixa de ser domínio exclusivamente público para integrar a esfera do privado, sendo permitida a cada indivíduo a prática de um livre-pensar a respeito de ideias transcendentais. É preciso reconhecer, entretanto que o Deus-transcendência, o Deus-espiritualidade, esse transcende a secularidade ínsita ao desenvolver da ciência.

Sintetizando como poucos um argumento em prol de uma visão do fenômeno religioso para além da verdade dos discursos mitológicos ínsitos à sua fenomenologia, escreveu Rubem Alves, a respeito da religião e de sua relação com as ciências, que:

De fato, é possível encarar a religião como se ela não passasse de um discurso sem sentido, como o fizeram os empiristas/positivistas. Mas, como Camus observou, não é possível ignorar que as pessoas encontram razões para viver e morrer em suas esperanças religiosas, lançando-se em empresas grandiosas e atrevendo-se a gestos loucos, compondo poemas e canções, marcando o lugar onde os mortos amados foram enterrados e, se necessário, entregando-se mesmo ao martírio. Enquanto, por outro lado, parece que estes mesmos que propuseram a liquidação do discurso religioso ainda não produziram os seus mártires, e dificilmente poderão oferecer razões para viver e morrer... Sei que a comparação é injusta. Mas o seu propósito é simplesmente mostrar que *o discurso religioso contém algo mais que a pura ausência de sentido*, não podendo, por isso mesmo, ser exorcizado pela crítica epistemológica (destaque nosso).<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> *Idem, ibidem*, p. 153.

<sup>19</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. Entrevista por ocasião do lançamento de seu livro “A escrita INKZ: manifesto para uma arte incapaz”. Disponível em: <[http://www.boaventuradesousasantos.pt/documentos/entrevista\\_escrita\\_inkz.pdf](http://www.boaventuradesousasantos.pt/documentos/entrevista_escrita_inkz.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2010.

<sup>20</sup> ALVES, Rubem. *O que é religião?* São Paulo: Loyola, 1984. p. 85.

Em outro sentido, uma tentativa marcadamente analítica de captar os caracteres objetivos do que seja religião foi levada a cabo por Milne,<sup>21</sup> para quem religião significa:

- a) Crença no sobrenatural;
- b) Crença na dependência do natural relativamente ao sobrenatural;
- c) Crença na origem sobrenatural de certas instituições para a vida, em virtude das quais existe uma obrigação de conformação a elas;
- d) Crença na verdade de uma afirmação definitiva, quer escrita quer oral, não apenas das duas instruções em c) mas também ao menos o suficiente sobre os atributos do sobrenatural e sobre a dependência do natural em relação àquele para tornar inteligível a origem dessas instruções;
- e) Um grupo de pessoas que professe uma crença do gênero de d);
- f) Uma associação baseada em d) e mantida pelo grupo em e com o objetivo de possibilitar aos seus membros darem expressão prática aos compromissos em c) e d).

Entre os juristas, há também os que tentam estabelecer um conteúdo para o vocábulo religião. Para John Garvey, o conceito de religião liga-se à pré-compreensão que o termo propicia: é religião, assim, o sistema de crenças que se vincula a uma divindade, que professa uma vida além da morte, que possui um texto sagrado, que envolve uma organização e que apresenta rituais de oração e de adoração. Não será um culto religioso uma

---

<sup>21</sup> MILNE, A. J. M. Human rights and human diversity, *apud* MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Coimbra: Coimbra, 1996. p. 193.

atividade comercial ou de ensino qualquer, apenas porque se inicia com uma oração. Há de se considerar, ademais, “quão próxima [a situação em exame] está de uma combinação de características de uma religião paradigmática, julgando-se isso à luz da razão particular que motivou a questão”.<sup>22</sup>

Ousamos divergir desse entendimento em sua última parte, por entendermos que a utilização de uma dada religião como paradigma para aferição do que seja objetivamente religião traz em si uma ideia de padronização, de um culto hierarquicamente superior (por ser majoritário) ao qual os demais teriam que se assemelhar, ao menos em patamares mínimos, para serem reconhecidos como tal. Essa ideia dificilmente se amolda aos novos paradigmas de multiculturalismo, onde o diálogo entre as diferentes culturas (e, portanto também religiões) se dá no campo mais aberto da inclusividade, da aceitação da diferença e do respeito aos saberes e culturas.<sup>23</sup>

Para Gilmar Mendes, o reconhecimento da legitimidade da religião pelos Estados tem o condão de prevenir tensões sociais, “na medida em que, por ela, o pluralismo se instala e se neutralizam rancores e desavenças decorrentes do veto oficial a crenças quaisquer. O reconhecimento da liberdade religiosa também tem por si o argumento de que tantas vezes a formação moral contribui para moldar o bom cidadão.”<sup>24</sup>

Dados os objetivos do presente estudo, que pretende discutir um reflexo do fenômeno religioso no que tange a uma decisão referente à esfera pública, é relevante que observemos que reconhecimento dos aspectos subjetivos do fenômeno (referentes a um conforto individual e à possível sensação de bem-estar ou de transcendência) deve implicar o reconhecimento também da sua importância social, à medida que pautas como a pacificação

---

<sup>22</sup> GARVEY, John H.; SCHAUER, Frederick. *The first amendment: a reader*. St. Paul: West Publishing, 1996. p. 595, *apud* MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

<sup>23</sup> A esse respeito, vide SANTOS, Boaventura. *A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência*. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

<sup>24</sup> MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo:, Saraiva, 2008.

social, o incremento da moralidade, a diminuição das tensões sociais, etc., decerto sofrem influências em virtude daqueles aspectos.

Fica claro, desde já, que, para a afirmação anterior, é necessário que se tenha em mente a faceta do fenômeno religioso que é abarcada pelo ordenamento pátrio, que, segundo Jayme Weingartner Neto, não tolera o fundamentalismo-militante.<sup>25</sup>

A esse respeito, Eduardo Bittar aduz que:

Se as religiões do mundo têm uma função simbólica de inegável importância para a vida humana, tendo marcado todos os períodos da história e todas as civilizações, ao mesmo tempo, também, não se pode negar que as religiões comparecem, no contexto contemporâneo, diante de um complexo de outros fatores que carecem de ser analisados para a sua avaliação dentro de um conjunto maior de preocupações a respeito da sociedade pós-moderna.<sup>26</sup>

O segundo aspecto que é importante que fique devidamente esclarecido nesse tópico é que o reconhecimento da importância do sentimento religioso não pode implicar em desarrazoado privilegiamento absoluto deste em relação aos demais valores protegidos pelo ordenamento, em conformidade com o paradigma constitucional que será mais adiante exposto.

Bem entendido, o reconhecimento do pluralismo ordena que o argumento religioso seja levado em conta, mas não por qualquer qualidade sobrenatural de seu discurso: dada à relevância social que apresenta, merece ser ouvido, mas como mais uma voz a compor o coro que vai formar o discurso democrático.

Diante do exposto, emerge a percepção de que o discurso religioso tem que ser visto sem preconceitos, mas seu peso na discussão deve ser considerado conforme critérios de equilíbrio, levando-se em conta os valores aceitos pela comunidade sem que seja aceitável, entretanto, a imposição à

---

<sup>25</sup> WEINGARTNER NETO, Jayme. *Liberdade religiosa na Constituição: fundamentalismo, pluralismo, crenças, cultos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

<sup>26</sup> BITTAR, Eduardo C. B., *Op. cit.*, p. 447.

esfera política de quaisquer ideias sob argumentos de autoridade teológica. Como bem sintetizou Habermas:

Em sociedades pluralistas, uma religião tem de renunciar a tal pretensão a uma configuração abrangente da vida, que inclui a própria comunidade, tão logo a vida da comunidade religiosa se diferencia da comunidade política, que é mais ampla.<sup>27</sup>

## 1.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICO-FILOSÓFICA

Delineados os contornos do que seja religião, cumpre-nos tratar das origens, do aflorar da liberdade religiosa.<sup>28</sup> Desde o mundo grego, na Gênese do pensamento filosófico-racional, ensaiou-se, timidamente, a redução da presença do sagrado nas questões políticas em homenagem à liberdade de se crer em dissonância com as crenças dominantes.

Com efeito, buscou-se, ali, a racionalização da mitologia (então religião), com a substituição de argumentos fundados na transcendência por novos discursos que lhe conferissem maior racionalidade, tendo tal religião alcançado *status* de oficial, pública. A vinculação com o divino passa a ocorrer, sobretudo, via ideário de Platão e Aristóteles, com observância constante aos postulados da razão e da lei.<sup>29</sup>

Perceba-se, entretanto, que, a despeito do maior culto à razão, ainda não existe aqui uma de liberdade de expressão religiosa individual propriamente dita - a ocorrência de uma dessacralização da própria religião não dá margem a um pensar religioso diferenciado, sendo claro que o culto ao divino continua sendo assunto de interesse público, o que autoriza a afirmação

---

<sup>27</sup> HABERMAS, Jürgen. Entre naturalismo e religião: estudos filosóficos, *apud* BITTAR, Eduardo, *Op. cit.*, 2009, p. 478.

<sup>28</sup> Nesse sub-item, fundamo-nos basicamente em MACHADO, Jónatas. *Direito à liberdade religiosa: pressupostos histórico-filosóficos*. IN: Biblioteca digital da Universidade do Porto. 2002. Disponível em: <<http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/1464.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2010.p. 335 *et seq.*

<sup>29</sup> BERNARDES, Claudia de Cerjat. Contornos da liberdade religiosa em um Estado Democrático de Direito: liberdade de crença, de conduta e de não aderência a nenhuma crença dentro de uma perspectiva constitucional, IN: *Raízes Jurídicas*, Curitiba, v. 3, n. 2, p.111, 2007.

de que a religião, ainda que em franco processo de dessacralização, permanece como matéria da maior relevância no seio da pólis.

O mundo romano também empreende esforços rumo a uma maior distinção entre as funções políticas e sacerdotais, sem que, entretanto, tal tentativa venha a lograr êxito no que tange a esse aspecto. O que se observa durante a vigência do Império é, em verdade, uma imbricação entre ambas as funções, com os cultos sendo considerados serviços públicos.<sup>30</sup>

Ressalte-se, entretanto, que houve no Império certa tolerância no que tange às ideias religiosas. Uma vez que a visão de religião vigente tinha o escopo fundamental de contribuir na regulação estável das relações interpessoais e patrimoniais (gerando pacificação social), não havia esforço ortodoxo para fixação de dogmas: todos os cultos seriam aceitos, desde que não se negasse o culto ao Imperador.

Com a queda do Império Romano, rapidamente a Igreja Católica e o Bispado de Roma procuraram preencher o vazio político deixado: o papa passa então a ser o depositário universal da verdade, e a passagem da cidade dos homens para a cidade de Deus (conforme teorizada por Santo Agostinho) só pode dar-se por uma via cujos caminhos são de conhecimento exclusivo das autoridades sacerdotais. Tem início, portanto, a vigência também nas ciências do chamado paradigma teocêntrico ou escolástico aristotélico-tomista, correspondente a um entendimento de mundo calcado nos dogmas unilateralmente impostos pelo catolicismo.<sup>31</sup>

Nesse contexto, qualquer noção considerável acerca de liberdade estava necessariamente vinculada a uma verdade teológica, autoritária, sendo compreendida como a liberdade de todo o pecado, isto é, a liberdade que se pode ter dentro dos limites da verdade unilateralmente estabelecida por Roma.

Essa verdade surge em um contexto social como distinta do erro, e qualquer pensar fora de seus limites é tido como equivocado, num momento

---

<sup>30</sup> *Idem, ibidem*, p. 111.

<sup>31</sup> CARDOSO, Clodoaldo M. *A canção da inteireza*. São Paulo: Summus, 1995.

em que o equívoco era punido com a espada. Tomás de Aquino já defendia que, se a pena de morte é aplicada a quem falsifica moeda, com mais razão deveria ser aplicada tal pena a quem falsifica a verdade.<sup>32</sup>

A esse respeito, é conhecido o silogismo aquiniano a descrever a *libertas ecclesiae*: só a verdade tem direitos, e só a Igreja tem a verdade (uma vez que, com Santo Agostinho, fora da Igreja não há salvação), do que se pode deduzir que só a Igreja seria detentora de direitos, estando assim justificada a presença da intolerância.<sup>33</sup>

Alheia a qualquer discussão crítica, portanto, a tradição medieval de ditadura da verdade divina que haveria de perdurar incólume por séculos era coerente com as ideias estruturais então vigentes, calcadas na defesa da hierarquia e estratificação como inerentes à ordem natural do universo, e tal ordem deveria estar além de qualquer discussão, uma vez que os argumentos teológicos lhe punham como própria da estrutura ontológica da realidade, de caráter a um só tempo divino e imutável.

Percebe-se, portanto, que a decisão de fortalecimento dos dogmas a qualquer custo (como prova a inquisição) era mais do que um esforço relativo à defesa das arraigadas crenças de cunho religioso, uma tentativa mesmo de procurar manter as estruturas sociais então vigentes, que, decerto, haveriam de ruir na hipótese de perda de força de tais dogmas – como os rumos da História efetivamente demonstraram.

Fato é que tal estratagem (envolvendo a política, a teologia e a ciência em um mesmo contexto como três pilares que se auto-sustentavam) começou a ruir lentamente, tendo início um lento processo em que o pensamento religioso unívoco de então começa a perder força conforme vozes insurgentes se faziam ouvir cada vez mais alto, atentando contra cada um desses três pilares.

---

<sup>32</sup> MACHADO, Jónatas. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Coimbra: Coimbra, 1996. p. 336.

<sup>33</sup> WEINGARTNER NETO, Jayme, *Op. cit.*, 2007, p. 64.

É como parte desse processo que a cosmologia aristotélico-ptolomaica é posta em cheque por estudiosos como Copérnico, Galileu e Giordano Bruno. À demonstração irrepreensível de equivocidade dos dogmas, coube à inquisição dar sua resposta, sendo certo, entretanto, que, por mais eficientes e violentos que fossem os instrumentos de repressão, não havia naquele momento como parar o curso da história e frear os passos dados rumo à concretização do novo paradigma, então emergente.

Começando a ruir o domínio da Igreja Católica sobre a vida na Terra, começa a brotar, lentamente, uma concepção do que seja a liberdade religiosa.

Como bem anota Jónatas Machado, é precisamente nessa quadra da História, em que se começam a abrir as portas à aplicação da razão humana às diversas estruturas sociais, que vem a tomar corpo o Renascimento e, em seguida, a Reforma Protestante.<sup>34</sup>

Nascida, portanto, no seio do humanismo renascentista, a Reforma corresponde ao fim da harmonia aparente que presidia a unidade político-religiosa da Cristandade, à medida que o pensamento de Lutero, Calvino e outros vêm a abalar de modo irremediável a aceitação de vínculos de vassalagem jurídica e de estagnação social então vigente: esse movimento espiritual vai colocar uma questão vital ao desenvolvimento da liberdade religiosa, atinente à relevância que se passa a atribuir à adoção e ao desenvolvimento de crenças e ideias correlatas acerca da existência e do comportamento moralmente ético, sobrepondo tal importância até mesmo às tradições e instituições postas (muito embora o próprio Protestantismo não represente rompimento absoluto com tais concepções e práticas pré-modernas, assumindo o mesmo, em certos pontos, uma configuração autoritária).<sup>35</sup>

Aberto o espaço para a manifestação do vigor crítico e emancipatório da consciência individual, toma corpo o conseqüente

---

<sup>34</sup> MACHADO, Jónatas, *Op. cit.*, 1996, p. 53 *et seq.*

<sup>35</sup> *Idem, ibidem*, p. 338.

enfraquecimento dos privilégios eclesiásticos e da nobreza.

Perceba-se ainda que essa revolução atinente aos aspectos teológicos se dá ao mesmo tempo em que se assenta uma ordem econômica e cultural burguesa, que, a seu turno (e em via, portanto, de mão dupla), encontrava apoio na nova ética protestante, conforme já assinalado por Max Weber,<sup>36</sup> e é esse contexto que abre espaço ao advento do *cogito* cartesiano e para a autonomia moral e prática dos sujeitos, defendida pela modernidade.

Essa mudança tão drástica, como não poderia deixar de ser, foi produto de séculos de lenta evolução, onde o passo seguinte era dado a partir do ponto onde a geração anterior havia se permitido evoluir.

Jean Bodin, procurando atender ao anseio que permeia o pensamento liberal até os dias de hoje (a criação de um *locus* e de uma estrutura institucional capazes de acomodar visões diferentes de mundo no seio de uma mesma comunidade jurídica) procurou inserir, em sua teoria do Estado (ainda de cunho absolutista), o germe de uma ideia de sociedade civil e mesmo de limites constitucionais ao poder político, aduzindo que a tolerância contribui para a formação de um Estado forte e que o poder limitado torna-se mais poderoso que o sem limites.<sup>37</sup>

Se for verdade que a teoria de Bodin veio a estabelecer provisória aliança entre a filosofia emergente e o *ancien régime*, é de se ressaltar que a primeira defesa específica e explícita da liberdade religiosa foi levada a cabo pelos puritanos, que, conforme defende Machado, foram os precursores mesmo de ideias que estão na base do entendimento moderno de temas como contrato social, republicanismo, igual liberdade de todos os indivíduos e mesmo da criação de constituições escritas.

Prosseguindo no raciocínio, afirma-se que tal puritanismo, por meio de lideranças como Roger Williams, John Milton e John Locke, notabilizou-se pela defesa da ampla liberdade religiosa e pela separação das confissões

---

<sup>36</sup> WEBER, Max. *A ética protestante e o espírito do capitalismo*. São Paulo: Martin Claret, 2003.

<sup>37</sup> MACHADO, Jónatas, *Op.cit.*, 1996, p.340.

religiosas do Estado, princípios estes implementados na colônia de Rhode Island, fundada por Williams na Nova Inglaterra e que foram amplamente desenvolvidos pelo terceiro, de modo decisivo para a Revolução Gloriosa de 1688 e, portanto, de inegável repercussão nas revoluções liberais que viriam a mudar a face do mundo no século seguinte.<sup>38</sup>

A continuidade e mesmo o encrudescimento dos conflitos religiosos, consequência direta da permanência da associação do poder político à religião, manteve vivo o interesse dos filósofos de então na busca por avanços em suas teorias sociais e políticas, e é nesse contexto que surge a teoria do contrato social, levada a cabo por pensadores como Hobbes, Locke, Kant, Rousseau e Spinoza como chave para o estabelecimento de uma solução estável e duradoura para os conflitos de cunho religioso. Tais esforços mudam a própria tendência geral no campo das ideias, apontando agora no sentido de maior laicidade e confessionalidade no trato das questões políticas, tendo em vista a edificação de uma ordem social coincidente com a ideia de paz apregoada por Kant.<sup>39</sup>

É importante destacar a importância da teoria do contrato social para a emergência de um pensar livre das amarras do paradigma aristotélico-tomista, haja vista que é a partir daí que avança, com base inicialmente cartesiana, uma discussão política pautada na racionalidade, eminentemente não-metafísica e representando, portanto, separação profunda para com as bases teocráticas. As diferentes versões do contrato social (vide Rousseau/Locke, ou Rawls/Nozick) conduzem a diferentes resultados no que tange à prioridade da igualdade ou da liberdade, mas tem em comum a exigência da legitimação racional/consensual da soberania, a priorização ética e jurídica dos direitos, bem como dividem o entendimento de que para se chegar a uma ordem baseada na justiça e imparcialidade a discussão tem de passar, necessariamente, por valores como a liberdade e igualdade a todos os

---

<sup>38</sup> *Idem, ibidem*, p. 339.

<sup>39</sup> KANT, Immanuel. *À paz perpétua*. Porto Alegre: L&PM, 2008.

cidadãos, desprovida de argumentos extra-mundanos.<sup>40</sup>

Essa nova ordem de indivíduos que se pretendem livres e iguais em direitos, onde se passa a exigir a presença de um Estado pautado na racionalidade e na universalidade, é o *locus* ideal para o florescer do pensamento cartesiano, que, com a euforia decorrente do sucesso de sua aplicação no campo das ciências exatas (sobretudo com a demonstração do heliocentrismo e da mecânica Newtoniana), vê-se autorizado a definir também os rumos das ciências sociais.

Quanto a esse método então emergente descrito por Francis Bacon e René Descartes, caracterizado pela predominância absoluta da racionalidade, resta por ora saber que entre seus dogmas não resta espaço para o pensamento transcendental, haja vista que a credice e a superstição eram vistas mesmo como inimigos da emancipação do saber. O assunto será melhor abordado mais adiante, em tópico próprio.

O direito à liberdade religiosa como hoje o conhecemos tem, portanto, suas raízes fincadas no processo de transição paradigmática verificado quando da passagem do aristotélico-tomismo vigente ao fim do medievo (quando o mundo ocidental vivia sob a égide do poder e do pensar clericais) para o paradigma moderno, cartesiano e liberal, surgido no seio das revoluções burguesas.

A esse respeito, Canotilho anota que

A quebra de unidade religiosa da cristandade deu origem à aparição de minorias religiosas que defendiam o direito de cada um à «verdadeira fé». Esta defesa da liberdade religiosa postulava, pelo menos, a idéia de tolerância religiosa e a proibição do Estado em impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial. Por este facto, alguns autores, como G. Jellinek, vão mesmo ao ponto de ver na luta pela liberdade de religião a verdadeira origem dos direitos fundamentais. Parece, porém, que se tratava mais da idéia de **tolerância religiosa** para credos diferentes do que propriamente da concepção da liberdade de religião e crença, como direito inalienável do homem, tal como veio a ser proclamado nos modernos

---

<sup>40</sup> *Idem, ibidem*, p. 342.

documentos constitucionais<sup>41</sup> (Grifo no original).

Esse longo caminho descrito – da Cidade de Deus de Agostinho à Cidade dos homens imposta pela modernidade – descamba na necessidade inarredável de fundamentação da legitimidade do discurso político-jurídico em bases não-metafísicas, substituindo a verdade objetiva do medievo por uma prática discursiva intersubjetiva, democraticamente levada a cabo por cidadãos livres e iguais. Eis aí a origem, além do Estado laico, do próprio discurso dos direitos fundamentais num Estado não-confessional.

A despeito do fato de que diversos pensadores responsáveis pela formulação das bases desse novo sistema emitiram pensamentos a respeito da existência de Deus, é importante asseverar que, *a priori*, o reconhecimento de tal paradigma não traduz em si qualquer juízo referente ao problema metafísico da existência divina: a necessidade de reconhecimento e de aceitação social da existência do pluralismo religioso, isto é, de diversas verdades teológicas, requer tão somente o respeito ao dissenso.

Citando Hannah Arendt, Machado aduz que

A este propósito, são sugestivas as palavras de Hannah Arendt, quando afirma que 'a laicização, enquanto acontecimento histórico-concreto, não é mais do que a separação da Igreja do Estado, da religião e da política, e isto, do ponto de vista religioso, evoca um regresso ao Cristianismo primitivo, — 'dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus' mais do que uma perda de fé e de transcendência ou do que uma paixão reforçada pelas coisas do mundo'. Nesta linha podemos dizer que se a secularização visa afastar o discurso teológico dos diferentes sub-sistemas de ação social, *removendo "Deus" da política, do direito, da economia, etc., o seu objetivo fundamental consiste em eliminar as possibilidades de coerção e discriminação em matéria religiosa, deixando os indivíduos totalmente livres para, se o entenderem, abrirem os seus corações e as suas mentes a Deus*<sup>42</sup> (Destques nosso).

Diante de tais argumentos, salta aos olhos que o reconhecimento da liberdade religiosa só encontra verdadeiro esteio num estado laico, em que se ponham de lado as crenças metafísicas de cada um, e isso não se dá em

---

<sup>41</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 383.

<sup>42</sup> MACHADO, Jónatas, *Op. cit.*, 2002, p. 344-345.

razão de radical individualismo solipicista: é, sobretudo, verdadeira exigência da ideia de igual dignidade e liberdade entre os indivíduos, sendo portanto adequado afirmar que, ao menos em tese, a legitimação pelo consentimento entre iguais e o respeito às prerrogativas de autonomia moral e racional do indivíduo passam a ocupar a partir de então o lugar que antes cabia ao divino na estruturação da ordem social e política.

Trata-se, em nível positivo, de liberdade presente em praticamente todas as constituições democráticas, estando prevista em nível internacional desde as primeiras declarações de Direitos. Com efeito, desde a Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia (que proclamou ampla liberdade religiosa) e a Declaração dos Direitos do Homem de 1789, em seu art. 10 (cujo texto, entretanto, tinha caráter mais próximo ao de reles tolerância), já restava previsto o Direito a tal liberdade. É de se ressaltar, ainda, a existência da Declaração da ONU sobre a Eliminação de todas as Formas de Intolerância e Discriminação Baseadas na Religião ou na Convicção, datada de 1981.<sup>43</sup>

### 1.3 A LIBERDADE RELIGIOSA COMO DIREITO

A liberdade religiosa encontra-se entre nós positivada no art. 5º, VI da Constituição da República de 1988:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

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

Vê-se, portanto, que a liberdade religiosa, sob a alcunha de “liberdade de crença”, foi compreendida pelo Constituinte de 1988 dentre os

---

<sup>43</sup> TAVARES, André Ramos. Religião e neutralidade do Estado. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, v. 2, n. 5, p. 13, 2008.

Direitos Fundamentais, gozando, portanto de todas as consequências oriundas de tal reconhecimento, tais como a sua irredutibilidade mesmo diante da vontade do constituinte derivado (CF, 60, §4º).

Tal disposição, a despeito de ser a de maior importância para os fins do presente estudo, não é a única a respeito contida em nossa Carta. Também o preâmbulo, os incisos VII e VIII do mesmo artigo 5º, e ainda os art. 19, I; 143, §§1º e 2º, 210, §1º; 213, “caput” e inc. II; 226, §2º e o art. 150, VI, “b”, que é o objeto de investigação do presente estudo, fazem referência à matéria religiosa.

Nas lições do constitucionalismo moderno, resta plenamente assentada a possibilidade de convivência, em um mesmo preceito, de direitos subjetivos e garantias institucionais.<sup>44</sup>

Assim é que, quanto ao ponto ora discutido, filiamo-nos à posição de Jayme Weingartner Neto, que, por sua vez fundado em Alexy e em Sarlet, afirma que tal direito tem por característica marcante o fato de constituir-se em um direito de vasta complexidade (*cluster right*), dotado de dimensões objetivas e subjetivas, positivas e negativas, individuais e coletivas, a vincular os órgãos particulares e estatais. É de se ressaltar, ainda, que a expressão “liberdade religiosa” não encontra guarida no texto da Constituição, sendo, entretanto o termo mais adequado para abarcar as diversas facetas referentes à defesa do fenômeno religioso.<sup>45</sup>

A liberdade religiosa encontra-se, sem embargo, dentre esses direitos dos quais não se pode excluir a proteção nem ao caráter objetivo, nem ao subjetivo, haja vista o caráter indispensável tanto de sua defesa em nível de liberdade individual quanto em nível de proteção institucional.

Weingartner Neto formula, ainda, amplo quadro referente aos diversos desdobramentos (em suas palavras, um catálogo de posições

---

<sup>44</sup> Por todos, vide ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de estudios constitucionales, 1993. Entre nós, SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

<sup>45</sup> WEINGARTNER NETO, Jayme, *Op. cit.*, 2007, p. 62.

jusfundamentais) derivados do direito fundamental à liberdade religiosa como um todo.<sup>46</sup>

O autor, para tanto, leva a cabo uma primeira classificação. De um lado, os direitos de caráter subjetivo, desdobrando-se estes em direitos subjetivos individuais (dos quais são titulares os nacionais e estrangeiros, incapazes incluídos) e direitos subjetivos das pessoas jurídicas, dos quais são titulares as igrejas e confissões religiosas.

Do outro lado, situar-se-iam os direitos de cunho objetivo, representados pelos princípios, deveres de proteção e garantias institucionais.

Para Leonardo Martins,<sup>47</sup> as liberdades de consciência e de crença guardam íntima relação entre si, pelo que ressalta em conjunto seus aspectos positivos e negativos.

Segundo o autor, o aspecto positivo das referidas liberdades inclui a) uma liberdade (interior) a crer em alguma coisa; b) da liberdade para exteriorizar essa visão; e c) liberdade de agir conforme essa crença, consubstanciada na hipótese da escusa de consciência (CF, art. 5º, VIII).

Expõe, em seguida, seu aspecto negativo, referente à liberdade do indivíduo para deixar de professar qualquer crença ou ver-se de alguma forma coagido a realizar tarefa ou mesmo de repetir um texto de juramento. Segundo o autor, dificilmente se justificariam, segundo esse aspecto, a fixação de crucifixos em repartições ou escolas públicas.

Trata-se, portanto, de preceito que engloba tanto direitos subjetivos dos que pretendem praticar e ver respeitadas suas crenças quanto direitos objetivos referentes à proteção de tais valores, bem como apresenta aspectos positivos (de liberdade para crer, exteriorizar tal crença e agir em conformidade com ela) quanto negativos (nos quais se veda a imposição ao

---

<sup>46</sup> *Idem, ibidem*, p. 72.

<sup>47</sup> MARTINS, Leonardo. Liberdade religiosa e liberdade de consciência no sistema da Constituição Federal. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, v. 2, n. 5, p. 31, jan./mar., 2008.

crente de situações incompatíveis com sua religiosidade).

#### 1.4 MATRIZ E NATUREZA JURÍDICA

Há, em nossos dias, vívida discussão acerca de qual seja a “matriz”, o *background constitutional right*, a dar suporte ao direito fundamental à liberdade religiosa.

A discussão polariza-se entre duas grandes vertentes: de um lado, posicionam-se os defensores da ideia de filiação do direito à liberdade fundamental à liberdade de pensamento, e, no pólo oposto, estão os partidários da inviolabilidade de consciência como raiz preferencial à dita liberdade.

No direito pátrio, prevalece a primeira corrente, influenciada por Pontes de Miranda, para quem a liberdade de religião subsume-se na de pensamento e, na parte ritualística, à liberdade física. Para o autor, as liberdades de consciência e crença são inconfundíveis, haja vista que o descrente também é titular de consciência juridicamente tutelável.<sup>48</sup>

Prossegue afirmando ser a liberdade religiosa um direito fundamental que não pode ter graduações em razão do número de adeptos, ressaltando que o texto a concede aos indivíduos, e não às religiões ou Igrejas. Assevera, ainda, que a nomenclatura “liberdade de crença” tem o condão de tornar mais aberta essa proteção, de modo tal que possa ser invocada tanto por teístas quanto por ateus. O conteúdo da liberdade religiosa, aqui, é, portanto, o de que são livres todas as concepções religiosas, arreligiosas ou mesmo antirreligiosas, ressaltando, porém, que não julga necessária a separação que faz surgir no seio da liberdade de pensamento a de religião, posto que se trate, a seu ver, de especialização que não agrega nenhum argumento novo.

---

<sup>48</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*, Tomo 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 107 *et seq.*

Alexandre de Moraes é outro autor que compartilha do entendimento de que a liberdade de pensamento é a matriz da religiosa. Assevera, entretanto, que a liberdade de consciência é, a seu ver, ainda mais ampla, sendo, portanto o gênero do qual a liberdade de pensamento é espécie.<sup>49</sup>

Dentre os doutrinadores portugueses, de acordo com Weingartner Neto e em sentido inverso à posição vigente entre nós, predominam os que derivam a liberdade religiosa da liberdade de consciência.<sup>50</sup>

Jónatas Machado é dos que defendem que a liberdade religiosa consagrada na Constituição tem por suporte a liberdade de consciência. Justo por não existir qualquer espécie de critério inequívoco de verdade religiosa é que as decisões a respeito, numa ordem onde prima a democracia, devem ser relegadas ao foro da consciência individual.<sup>51</sup>

Prossegue afirmando, com base em Rawls e Dworkin, que compete a um modelo de pessoas comunicativamente livres e iguais assegurar que os processos de articulação e hierarquização de valores e interesses devem decorrer em um contexto onde impere a liberdade, inserindo-se num âmbito de reserva pessoal de intimidade constitucionalmente protegida, assente na igual consideração e respeito devidos a todos os indivíduos, sendo este um princípio de justiça elementar.<sup>52</sup>

De tal afirmativa extrai a presunção constitucional a favor da dimensão subjetiva dos direitos fundamentais, como a primazia da liberdade religiosa negativa individual perante as pretensões confessionais ou oficiais no que tange ao pensar religioso. A liberdade religiosa é, pois, corolária da liberdade de consciência, não podendo o Estado descuidar da proteção de todas as opções que venha o indivíduo a tomar em matéria religiosa, ainda que se trate de decisões de rejeição, uma vez que o crer é apenas uma dentre

---

<sup>49</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 72.

<sup>50</sup> WEINGARTNER NETO, Jayme, *Op. cit.*, 2007, p.81.

<sup>51</sup> MACHADO, Jónatas, *Op. cit.*, 1996. p. 193.

<sup>52</sup> *Idem, ibidem*, p. 194.

as opções postas a sua disposição, ficando tal proximidade (entre a liberdade religiosa e a de consciência) evidenciada ao tratarmos da objeção de consciência.<sup>53</sup>

Tal afirmação justifica-se em razão de tratar-se de direito geral de liberdade de consciência desdobrado em múltiplas posições jurídicas, dentre as quais se encontra a liberdade religiosa, que é justamente a origem da maioria das objeções de consciência.

Também Jorge Miranda situa a liberdade religiosa no seio da liberdade de consciência, ressaltando que essa é mais ampla e inclui a liberdade de se ter ou não uma religião (qualquer que seja ela), e que vale apenas para o foro individual, ao passo que a liberdade religiosa é dotada, ainda, de dimensões sociais e institucionais.<sup>54</sup>

Entende que, em sentido estrito, a liberdade de religião deriva substancialmente da liberdade de pensamento (correlacionando-se também com a liberdade de informação e comunicação social), enquanto que, *lato sensu*, diversas liberdades encontram-se intimamente correlacionadas com a liberdade de expressão, dentre as quais certamente se encontra a liberdade religiosa, enquanto liberdade para expressar a própria religiosidade.<sup>55</sup>

No que toca a questão da natureza do direito fundamental à liberdade religiosa, diversas são as posições a respeito, tendo Jónatas Machado referido seis delas em sua obra, que ora passamos e expor.<sup>56</sup>

A primeira dessas correntes vê tal direito como instrumento a serviço da defesa da verdade religiosa, e funda-se numa ideia de superioridade dos valores, ideais e revelações de uma dada crença em relação às outras.

---

<sup>53</sup> *Idem, ibidem*, p. 195.

<sup>54</sup> MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional. 3 ed., t. IV. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 416.

<sup>55</sup> *Idem, ibidem*, p. 81.

<sup>56</sup> MACHADO, Jónatas, *Op. cit.*, 1996, p. 188.

Para a segunda resposta, dita liberdade tem o condão de proteger predominantemente os direitos adquiridos pela confissão da maioria, cujas tradições estão mais arraigadas numa dada sociedade, valendo a ressalva de que tal pensamento encontra-se respaldado por dados estatísticos e sociológicos.

De inspiração neorrepublicana, o terceiro pensamento a respeito do tema põe em relevo a importante função desempenhada pela religião no desenvolvimento dos cidadãos e no florescer de suas virtudes, bem como o não menos relevante papel de conferir coesão à comunidade política.

Na sequência, fala-se de um posicionamento que afirma a existência de uma superioridade moral ínsita às razões do religioso, independentemente de seus conteúdos e contextos.

Como quinta teoria acerca da natureza jurídica do direito à liberdade religiosa, refere-se aos que justificam a autonomia concedida ao pensar/sentir religioso não como corolária de uma valoração apta a conceder uma supremacia das discussões a respeito do divino em relação às demais discussões do espírito, mas sim como decorrência do reconhecimento pelo direito de que tal campo tem sido palco de discriminações de toda espécie, absolutamente incompatíveis com os ideais do constitucionalismo liberal.

A última das ideias listadas pelo autor refere-se à valorização especial do fenômeno religioso porquanto manifestação ética e existencialmente densa da consciência individual.

A esse rol, Jayme Weingartner Neto acresce ainda uma sétima ideia acerca da natureza dessa liberdade, assente no influxo da religião como fator de identidade dos grupos sociais, apta a realçar a dimensão coletiva pelo que tem a mesma de positivo, e ainda sem descurar de uma visão da dignidade humana como atributo de uma rede de relações intersubjetivas interinstitucionais.<sup>57</sup> Nesse ponto, verifica-se a influência sobre tal formulação do pensamento já exposto de Émile Durkheim a respeito do fenômeno

---

<sup>57</sup> WEINGARTNER NETO, Jayme, *Op. cit.*, 2007, p. 64.

religioso.

São prontamente rejeitadas por Machado tanto a primeira ideia (que só faria sentido num estado confessional, como obviamente não o são os atuais Estados constitucionais) como a segunda, a terceira e a quarta, por irem de encontro ao mandamento de igual dignidade e liberdade entre os cidadãos.

Restam como inicialmente aceitáveis, portanto, as ideias materializadas na quinta, sexta e sétima propostas, sendo certo que deve “o direito constitucional do Estado democrático de direito ocupar-se da matéria, a fim de compatibilizar a mais ampla e livre (con)vivência religiosa com os valores constitucionais basilares (igual dignidade e liberdade, pluralismo intercultural, justiça social)”.<sup>58</sup>

Faz-se necessário observar que a liberdade constitucionalmente garantida nada tem a ver com aquela de cunho teológico-confessional professada por Tomás de Aquino: aqui, o intuito é o de buscar uma fórmula de tal “generalidade conceitual que permita a extensão do seu âmbito de proteção não apenas às confissões religiosas dominantes ou tradicionais, mas também às experiências religiosas menos conhecidas, mais recentes ou inconventionais”, bem como “dotado de um grau de inclusividade compatível com aquele valor [da igual dignidade e liberdade de todos os cidadãos], que afaste dos domínios das opções de fé e da vivência religiosa qualquer forma de discriminação jurídica ou social”<sup>59</sup>.

Valendo-nos novamente dos termos de Weingartner Neto, ressalta-se que “desimporta o conteúdo das concepções confessionais, mesmo que atinentes a uma verdade objetiva, desde que se assegurem cláusulas de barreira para que tais verdades objetivas não se tornem critério de distribuição de bens e direitos”, no escopo de salvaguardar a tolerância ao fundamentalismo-crença e, ao mesmo tempo, de apostar no maior grau de inclusividade compatível com a igual liberdade e dignidade, verdadeiros

---

<sup>58</sup> *Idem, ibidem*, p. 64.

<sup>59</sup> MACHADO, Jónatas, *Op. cit.*, 1996, p. 149.

anteparos contra o fundamentalismo-militante.

É necessário, portanto, que se veja no texto constitucional um intuito de garantir a acomodação das manifestações do fenômeno religioso, acolhendo toda sua diversidade em uma ordem plural e igualmente livre, de modo a possibilitar uma interpretação coerente com a garantia da dignidade da pessoa humana, aliás, fundamento do Estado (CF, art. 1º), valendo a lembrança que, inobstante a origem de tal princípio numa concepção judaico-cristão de *Imago Dei*, a dignidade adquiriu ao longo da história conteúdo jurídico-moral autônomo e suficiente de modo a prescindir, atualmente, de qualquer justificação confessional.<sup>60</sup>

## 1.5 SUBDIVISÕES DA LIBERDADE RELIGIOSA

Tomaremos como referência maior nesse tópico as lições de José Afonso da Silva, para quem a liberdade religiosa é um complexo que inclui, além da liberdade de crença, também as liberdades de culto e de organização religiosa.<sup>61</sup>

No que tange à liberdade de crença, afirma que a Constituição Federal de 1967/1969 não a previa em si, mas tão somente a liberdade de consciência, sendo certo ainda que buscava também assegurar aos crentes o exercício dos cultos religiosos (art. 153, §5º). A liberdade de crença era, então, garantida apenas como forma da livre consciência, no que foi revigorada pela CF/1988, que, retornando à tradição da CF/1946, declarou textualmente a liberdade de consciência e de crença, estatuidando dois incisos depois que “ninguém será privado de seus direitos por motivo de crença religiosa”. Para o autor, agiu acertadamente o constituinte de 1988, uma vez que as liberdades de crença e de consciência são inconfundíveis.

Subdivide ainda essa primeira liberdade (de crença) em outras

---

<sup>60</sup> WEINGARTNER NETO, Jayme, *Op. cit.*, 2007, p. 67.

<sup>61</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 243.

menores, quais sejam, as liberdades para escolha da religião, para aderir a qualquer seita religiosa, de não aderir a seita alguma e de mudar de religião, bem como a liberdade de descrença e de expressão do agnosticismo ou do ateísmo. Fica excluída, entretanto, de seu amplo raio de ação, a liberdade de embarçar qualquer culto.<sup>62</sup>

A segunda liberdade a compor o complexo é a liberdade de culto, compreendida aqui como indissociável da religião, uma vez que esta não se cinge à simples adoração a Deus, requerendo, com efeito, sua exteriorização por meio da prática de ritos, cerimônias, tradições etc.

A Constituição do Império não concedia tal extensão da liberdade de culto às demais religiões, sendo contemplada com tal reconhecimento somente a Igreja Católica, justamente a oficial do Império. Às demais, era simplesmente tolerado “seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo” (art. 5º).

A CF/1988 não apenas ampliou essa liberdade, como garantiu-lhe, ainda, garantia específica, “assegurando, na forma da lei, proteção aos locais de culto”.

Celso Bastos, ao tratar da liberdade religiosa, distingue entre liberdades de consciência e de crença, tomando a consciência por algo mais amplo que inclui a proteção dos que não tem crença alguma, e, ainda, entre estas e as liberdades de culto (garantidora do direito imponível *erga omnes* de praticar os atos relativos aos rituais de cada religião) e de organização religiosa, esta concernente à impossibilidade de imposição de maiores óbices à criação de Igrejas.<sup>63</sup>

A despeito de encontrarmos ligeiras diferenças quanto à disposição das subdivisões em diversos doutrinadores (como exemplo, Jónatas Machado fala em liberdade de crença, de atuação conforme as crenças e de culto,<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> *Idem, ibidem*, p. 249.

<sup>63</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 334.

<sup>64</sup> MACHADO, Jónatas, *Op. cit*, 1996, p. 220 *et seq.*

enquanto que Gilmar Mendes<sup>65</sup> refere-se às liberdades de crença, de aderir a alguma religião e ao exercício do culto), tais classificações não vão representar diferenças substanciais em relação à posição de José Afonso da Silva, sendo assim suficiente a exposição já feita para os fins do presente estudo.

## 1.6 A CLÁUSULA DE SEPARAÇÃO ESTADO-IGREJA

Insta destacar, a priori, o fato de que, inobstante apresente-se a liberdade religiosa como direito fundamental, as normas relativas à laicidade (ou à separação entre a religião e o Estado) traduzem-se em autênticas garantias fundamentais.<sup>66</sup>

Jorge Miranda, a respeito da distinção entre os direitos e as garantias, afirma que:

as liberdades são formas de manifestação da pessoa; as garantias pressupõem modos de estruturação do Estado; as liberdades envolvem sempre a escolha entre o *facere* e o *non facere* ou entre agir e não agir em relação aos correspondentes bens, tem sempre uma dupla face – positiva ou negativa; as garantias têm sempre um conteúdo positivo, de atuação do Estado ou das próprias pessoas. As liberdades valem por si; as garantias tem função instrumental e derivada.<sup>67</sup>

Reforça-se, aqui, a ideia de que a cláusula de separação entre o Poder Público e qualquer religião só pode ser classificada como garantia fundamental, instrumental à proteção do direito fundamental à liberdade religiosa.

Essa cláusula de separação, portanto, não tem o condão de, por si, declarar quaisquer direitos dos cidadãos: ao contrário, esgota-se no estabelecimento de regras de conduta voltadas à imposição de um

---

<sup>65</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 417.

<sup>66</sup> PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri. Liberdade religiosa, separação Estado-Igreja e o limite da influência dos movimentos religiosos na adoção de políticas públicas. *Revista de Informação Legislativa*, v. 45, n. 180, p. 348, out./dez. 2008.

<sup>67</sup> MIRANDA, Jorge. *Op. cit.* p. 95.

comportamento estatal essencialmente fundado em determinados parâmetros, quais sejam, o da neutralidade axiológica em matéria religiosa e da não-ingêrência institucional e dogmática em relação às Igrejas.

Referida cláusula, portanto, refere-se tão somente à exigência de determinada organização da estrutura estatal no afã de possibilitar aos cidadãos o livre exercício de determinado direito fundamental, que é o da liberdade religiosa.<sup>68</sup>

Conforme já tratado no tópico relativo às origens do direito à liberdade religiosa, o processo de separação entre Estado e Igreja não decorreu de simples mudança de postura por parte dos detentores do poder: só com a derrocada do *anciên regime* é que se tornou possível a materialização da ideia de um Estado secular, livre de decisões políticas fundadas em argumentos de autoridade de origem extra-mundana e, portanto, apto a perseguir livremente ideais fundados em valores racional e discursivamente escolhidos.

Não gera controvérsias a afirmação de que a Igreja funcionara, durante muito tempo, como vigoroso instrumento de coesão social (a despeito de eventuais discussões sobre ser ou não desejável tal manutenção do *status quo*), verdadeira viga de sustentação do regime vigente durante toda a Idade Média.

Por outro lado, também não há como se duvidar que houve consequências negativas advindas desse sistema, à medida que o proselitismo reinante tinha como resultado políticas elitistas formuladas em prol justo dos estamentos privilegiados e mesmo o cerceamento absoluto de toda e qualquer voz dissonante do pensar tido então como o verdadeiro.

Num mundo plural e complexo, entretanto, já não se trata de reles opção: a aceitação da pluralidade e do multiculturalismo requer, necessariamente, a negação de qualquer discurso teológico unificador, uma vez que a garantia da unidade axiológica da sociedade implicava (por

---

<sup>68</sup> *Idem, ibidem*, p. 348.

decorrência lógica) na edificação de todos os seus aspectos em termos exclusivistas.

Com efeito, o reconhecimento do caráter laico do Estado impõe a utilização de uma linguagem laica no campo das discussões acerca de tomada de decisões na esfera pública. A esse respeito, Eduardo Bittar assevera que:

avançar no sentido de compreender questões complexas do debate contemporâneo em torno dessa relação [Religião – Estado] é importante no sentido de representar um passo do maior relevo para a vida social contemporânea, na medida em que as decisões publicamente relevantes estão muitas vezes enoveladas na tensão entre direito e religião. Isso é ainda mais claro quando temas considerados religiosos ocorrem à esfera pública, para debates, ou então quando dogmas contidos em crenças religiosas são resvalados pela necessidade de tomada de decisões político-jurídicas, momento em que surgem conflitos que devem ser resolvidos com base em uma linguagem laica.<sup>69</sup>

De todo o exposto, resta claro que o respeito à liberdade religiosa não requer a superposição dos valores que lhe são caros de *per si*, devendo ser consideradas suas assertivas à luz dos demais valores presentes no ordenamento, sendo certo que “não se trata de negar valor às religiões, mas de conceder-lhes igual peso axiológico para a vida humana.”<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> BITTAR, Eduardo C. B., *Op. cit.*, p. 448.

<sup>70</sup> *Idem, ibidem*, p. 448.

## 2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 2.1 HISTÓRICO

Inobstante a correção da afirmação de que a imunidade tributária é um instituto típico do direito brasileiro, não se pode descuidar que as exonerações fiscais, por outro lado, são dotadas de história verificável nas mais longínquas sociedades, sendo em outros momentos causa até de autênticas revoluções levadas a cabo por homens descontentes com os privilégios fiscais gozados pelas elites (temporais ou laicas).

Para Ricardo Lobo Torres, “na Idade Média e na sociedade feudal, não há propriamente imunidade, eis que tanto o clero quanto os senhores feudais constituem-se em fontes autônomas de fiscalidade, sem subordinação ao poder real”, não havendo, portanto, a imunidade propriamente dita, que, para ele, será introduzida no seio do Estado Patrimonial, que entende se estender, aproximadamente, do séc. XIII ao séc. XIX.<sup>71</sup>

Cabe ressaltar, entretanto, a riqueza de algumas experiências jurídicas anteriores a respeito de exonerações fiscais. Com efeito, Silvio Meira defende que desde as origens do tributo (cujo nascimento remonta, segundo o autor, ao Império Romano, ainda com caráter excepcional - uma vez que consistia numa contribuição extraordinária a ser paga por razões essencialmente bélicas), sempre houve a dispensa de seu pagamento para alguns, quer por questões moralmente justificáveis, quer por infundados privilégios.<sup>72</sup>

O direito romano já contemplava a figura da *immunitas*, que consistia basicamente na negação do múnus ou encargo referente ao *tributum* (que, por sua vez, teria por significado inicial repartir por tribos e, após, efetuar

---

<sup>71</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação imunidades e isonomia. IN: *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p.42.

<sup>72</sup> MEIRA, Silvio. *Direito tributário romano*. São Paulo, Ed. RT, 1978. p. 6.

nova repartição em sentido mais amplo).<sup>73</sup>

Por meio do referido instituto, certas ações e pessoas restavam plenamente exoneradas de qualquer obrigação de contribuir com seus respectivos quinhões para financiamento das situações que viessem a fundamentar a atividade fiscal do Estado, sendo que remonta também a esse período, como tantas outras exonerações presentes em nosso ordenamento, a imunidade dos templos religiosos.<sup>74</sup>

Ainda antes do período do Estado Patrimonial assinalado por Ricardo Lobo Torres, outros exemplos dignos de registro bem demonstram a presença de tais exceções à obrigação geral de pagar imposto, como a *Senatusconsulta SC et epistula consulum de Oropis*, tradução de um decreto insculpida em mármore encontrada na cidade de Oropos, onde se encontra registrado que eram isentos do pagamento de tributos os fundos que viessem a ser destinados à prática religiosa, e mesmo o Código de Manu, onde restavam estabelecidas isenções gerais em favor de circunstâncias de desfavorecimento dos indivíduos, tais como cegos, parálíticos etc.<sup>75</sup>

Ao contrário do que possa parecer pelos dois primeiros exemplos fornecidos, tais desonerações em geral constituíam-se em autênticos privilégios concedidos às classes dominantes. Durante o período medieval a tributação era extremamente onerosa e arbitrária, uma vez que os vassallos tinham de contribuir ao alvedrio de seus suseranos, sendo o mais comum dos impostos a capitação, que distinguia indivíduos tão somente em razão de suas classes sociais - sem qualquer consideração, portanto, acerca de suas capacidades contributivas.<sup>76</sup>

Em absoluto descompasso com os ideais liberais que lhe sucederiam ao leme do ordenamento jurídico moderno, o sistema vigente no

---

<sup>73</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 105.

<sup>74</sup> MEIRA, Silvio, *Op. cit.*, 2006, p. 3.

<sup>75</sup> ARANGIO-RUIZ, Vicente. Historia Del derecho romano, *apud* COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, p. 26.

<sup>76</sup> SIDOU, J. M. Othon. A natureza social do tributo. 2 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1978. p. 18.

momento histórico anterior à ocorrência das revoluções burguesas não tinha qualquer compromisso com a universalidade ou com a capacidade contributiva, sendo as exonerações fiscais, até esse momento histórico, não mais que reles privilégios da nobreza e do clero frente ao monarca.

Foi justamente o agravamento de tais abusos por parte das elites, que avançavam cada vez mais sobre o patrimônio dos súditos do reino, que acabou por inflamar a burguesia de modo a possibilitar, em 1789, a tomada do poder pelos revolucionários.

Valendo-nos novamente do magistério de Ricardo Lobo Torres, podemos afirmar, quanto ao Estado Patrimonial – que se estenderia desde o fim do século XIII ao século XIX ou, em outros termos, desde o fim do feudalismo até o advento do Estado de Direito -, que ali as imunidades fiscais consistiam na absoluta impossibilidade de se lançar tributos sobre a Igreja e o senhorio, “em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o rei”, e que, mesmo em países como Portugal (onde não se conheceu o feudalismo), a imunidade continuava a significar uma limitação do poder do príncipe pela preexistente liberdade estamental, só que aqui por concessão do Rei e perpetuada por meio da tradição.<sup>77</sup>

Segundo o mesmo autor, entretanto, é no momento histórico consolidado após as revoluções burguesas ocorridas ao fim do séc. XVIII que toma corpo a consolidação do Estado Fiscal (termo que aqui significa uma especificação do Estado de Direito), sendo aí, portanto, que o conceito de imunidade tributária assume feições próximas às que entende em vigor até os nossos dias.

Nessa nova conformação, fundada nos ideais liberais de liberdade, igualdade e fraternidade (em verdade, como hoje se sabe, muito mais pelo primeiro<sup>78</sup>), deixa a imunidade a condição de reles limitação do poder do rei politicamente imposta pelo clero e pela nobreza para assumir o *status* de

---

<sup>77</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, 2005, p. 42.

<sup>78</sup> A esse respeito, ver SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 14. ed. Coimbra: Afrontamento, 2003.

limitação ao poder do Estado pelos direitos preexistentes dos indivíduos.

O cerne de tal mudança, que vai tomando corpo à medida que os ordenamentos jurídicos vão optando pela nova via liberal, é justamente o novo enfoque no indivíduo, o que resta especialmente demonstrado no caso do constitucionalismo americano, ícone daquela cidadania então emergente.<sup>79</sup>

Cumprido ressaltar, entretanto, que a Constituição americana de 1787, concisa, não trouxe qualquer previsão expressa acerca de imunidades fiscais, cabendo à Suprema Corte a tarefa de explicitá-las.

Tal precedente foi criado a partir da decisão no caso “McCulloch vs. Maryland”, onde a Corte Marshall julgou inconstitucional a tentativa do Estado de Maryland de tributar uma agência do recém-criado Banco dos Estados Unidos da América, por meio da criação de um imposto sobre a selagem com estampilhas.

Inconformado com tal oneração, o Sr. McCulloch – gerente da sucursal de Baltimore daquela instituição – contestou judicialmente a cobrança, numa ação que se tornou o *leading case* que garantiu a imunidade recíproca entre o ente central e os federados (*doctrine of Intergovernmental Immunities*). Na fundamentação, o juiz Marshall, responsável pela redação, deixou registrada a ideia de que “*the power to tax involves the power to destroy*” (o poder de tributar envolve o poder de destruir), assentando o entendimento que, passados mais de dois séculos, ainda exerce forte influência sobre os estudiosos do direito tributário.<sup>80</sup>

Entre nós, o embrião das imunidades tributárias que surgiriam na Carta seguinte parece já germinar no texto da Constituição de 1824.

Conforme salienta Regina Helena Costa, esse documento, a despeito de pouco referir-se à matéria tributária, já traz em seu bojo noções a respeito de capacidade contributiva e das imunidades fiscais, ao dispor, após a afirmação de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do

---

<sup>79</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, 2005, p.44.

<sup>80</sup> BALEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 235 ss.

Estado na proporção de seus haveres” (art.179, VI), que fica garantida a manutenção dos “privilégios essenciais” (inc. XVI), por meio do que, em conjunto com a leitura dos inc. XXXI e XXXII – assecuratórios de imunidades a taxas relativas à garantia de certo socorros públicos e instrução primária gratuita aos cidadãos -, é possível vislumbrar a presença de um “espírito” imunizante.<sup>81</sup>

É a Constituição de 1891, entretanto, que vai garantir textualmente a “isenção” de tributos em determinadas situações. Rui Barbosa, assumidamente sob influência da doutrina norte-americana a respeito do tema, foi o responsável pela introdução dos dispositivos atinentes à matéria naquela que foi a primeira Constituição da recém-fundada República.

Tais dispositivos referiam-se principalmente à imunidade recíproca (à exceção dos municípios, não-reconhecidos até então como entes federativos) e a diversas disposições atinentes a imunidades garantidoras da liberdade de tráfego (arts. 9º e 10, I).<sup>82</sup>

A Constituição Federal de 1934 trouxe novamente a imunidade recíproca (sendo válido ressaltar que essa é a única presente em todas as Cartas republicanas), além de novamente proibir a cobrança de diversas hipóteses de tributos em defesa da liberdade de trânsito (arts. 17, II, VIII e IX).

Como novidade, imunizou ainda as atividades de escritor, jornalista ou professor, a renda cedular de imóveis, os combustíveis produzidos para motores de explosão e estendeu a imunidade recíproca também aos

---

<sup>81</sup> Nesse tópico, valemo-nos, sobretudo dos ensinamentos de COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, p. 28 *et seq.*

<sup>82</sup> COSTA, Regina Helena (*Idem, ibidem*, p. 28 e 156) insere nesse rol também a imunidade religiosa, do que ousamos discordar. A rigor, dispõe o art. 11 da Carta de 1891: “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; 2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; 3º) prescrever leis retroativas”. O dispositivo em tela é garantidor da liberdade religiosa, sem que, entretanto, fique ali instituída uma intributabilidade dos bens do clero. Trata-se de disposição mais próxima à do art. 19, I da atual Carta (que estatui ser “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência [...] do que à do art. 150, VI, b.

municípios, passando a considerá-los como entes federativos (arts. 6º, I, “c”, 113, item 36 e 17, X, par. único).

A Carta de 1937, por sua vez, preocupou-se muito pouco com o tema, ao passo que a promulgada em 1946 garantiu ampla extensão das hipóteses de imunidades constitucionalmente albergadas, à semelhança do nosso sistema atual.

Com efeito, garantiam-se ali tanto a intributabilidade do mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico dos hipossuficientes quanto à imunidade recíproca e as dos templos, partidos políticos, instituições de assistência social e do papel destinado a livros, revistas e jornais (arts. 15, §1º e 31, V, “a”, “b” e “c”).

É com a promulgação da EC nº 18/1965 que seu texto passa a dispor de semelhança ainda maior com o hoje vigente, não havendo maiores modificações com a promulgação da Carta de 1967, à exceção da imunidade conferida às pequenas glebas no que tange ao Imposto Territorial Rural.

Chega-se, por fim, ao advento da Carta Constitucional de 1988, na qual são inseridas as fundações dos partidos políticos e dos sindicatos de trabalhadores dentre as entidades imunes, além da exigência de ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e assistência social.

Ainda como novidades, são introduzidos os §§2º e 3º ao art. 150, sendo o primeiro veiculador de norma extensiva da imunidade recíproca também às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e o segundo um esforço no sentido da elucidação do alcance das imunidades recíprocas, excluindo de seu alcance as atividades econômicas levadas a cabo pelos entes federados e o dever de pagar cujo sujeito passivo seja o promitente comprador de bem imóvel alienado pela entidade imune.

## 2.2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

Diversas são as acepções acerca das imunidades tributárias, sendo

necessário que pontuemos, dentre elas, ao menos as mais recorrentes a fim de obtermos uma melhor compreensão desse importante instituto.

A rigor, podemos afirmar as maiores divergências surgem, em grande parte, em conformidade com as concepções mais gerais de que disponha o intérprete acerca de temas como liberdade e igualdade, ou mesmo sobre o papel do Estado e da ciência jurídica em relação a estes. A opção do presente trabalho será exposta mais adiante, sendo importante no momento uma exposição levada a cabo com base nas principais posições da doutrina jurídico-tributária a respeito do tema.

Em decorrência da forte prevalência do pensamento liberal no ideário jurídico pátrio durante todo o século passado, percebia-se, por todos os sub-ramos do ordenamento jurídico, uma visão de cunho mais legalista e individualista do que aquela proposta já ao fim do século pelas doutrinas chamadas pós-positivistas, as quais, fundadas num outro paradigma de direito e de ciência, passaram a conferir maior destaque à Constituição, aos Direitos Humanos e à igualdade, enfraquecendo-se assim o enfoque dedicado unicamente à questão legal. Em poucos ramos, entretanto, a influência dos valores modernos ainda resta tão prevalente como ocorre com o Direito Tributário.

Para Ricardo Lobo Torres, autor cujo pensamento representa uma ruptura com a chamada escola normativista,

Com a exurgência dos positivismos de diferentes matizes - do sociologismo ao normativismo – esforçaram-se os juristas brasileiros para compatibilizar os dispositivos constitucionais com a idéia de estatalidade do direito tributário. Sob influência do realismo americano Francisco Campos e Bilac Pinto defenderam a expansão do poder tributário e a legitimidade das concessões por motivos extrafiscais, incorporando a distinção entre *tax power* e *police power*. *Mas é na vertente normativista que se pode surpreender com maior clareza a teoria da autolimitação da competência tributária. Os juristas que a defenderam criaram explicações formalistas e se torturaram no exercício intelectual de saber se o poder tributário se autolimitava no momento de se constituir ou se se constituía ilimitadamente para se autolimitar a seguir!*<sup>83</sup> (destaque nosso).

Do trecho transcrito percebe-se a veemente ruptura do Autor para

---

<sup>83</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, 2005, p. 56.

com o pensamento dominante na dogmática tributária brasileira, sendo que, mesmo no seio desta, há profundas dissensões quanto ao tema imunidade tributária. No alerta de Paulo de Barros Carvalho,

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.<sup>84</sup>

Assim é que, antes de expormos considerações mais específicas acerca da imunidade dos templos de qualquer culto, é de bom grado uma sucinta demonstração do estado da arte das discussões acerca do gênero imunidades, do qual é espécie a imunidade dos templos de qualquer culto, objeto da presente dissertação.

## 2.2.1 Na doutrina tributária pátria majoritária

Pontes de Miranda defende a ideia de que consiste a imunidade tributária numa “limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição,”<sup>85</sup> ideia condizente com a observação, feita por Geraldo Ataliba, de que a imunidade é ontologicamente constitucional.

Conforme aduz o professor Hugo de Brito Machado, “o que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.”<sup>86</sup>

A despeito de não haver dúvidas acerca de representar o instituto a existência de obstáculo ao legislador ordinário no que tange à imposição

---

<sup>84</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 188.

<sup>85</sup> PONTES DE MIRANDA, F. C. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. t. 2.

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 304.

tributária sobre determinadas situações por força de norma constitucional, verificam-se diversas acepções na dogmática tributária acerca do conceito e da natureza do instituto, pelo que passamos a tratar das mais correntes.

#### 2.2.1.1 *Imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*

Segundo o magistério de Regina Helena Costa,<sup>87</sup> foi a concepção esposada por Amílcar de Araújo Falcão a primeira a ganhar destacada aceitação no meio jurídico-tributário, sendo popularizada na definição do instituto a expressão "não incidência", restando importante colacionar o entendimento deste jurista a respeito do tema, asseverando ser a imunidade “uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo”.

É essa, ainda, a expressão utilizada por José Souto Maior Borges, para quem

a regra de imunidade configura, dessa sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não incidência genérica ou pura e simples, e II) a não incidência juridicamente qualificada ou especial; não incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa.<sup>88</sup>

Tal definição sofre severas críticas por parte de autores como Clélio Chiesa, para quem são necessários dois reparos na mesma.

O primeiro diria respeito ao fato de que a Constituição não se ocupa da fenomenologia relativa à incidência, i.é., não cria tributos, tão somente

---

<sup>87</sup> COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, 2006, p. 33.

<sup>88</sup> BORGES, Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 218.

delimitando o campo impositivo por meio da outorga de competências às pessoas constitucionais, pelo que não faria sentido falar em incidência ao tratar-se das imunidades.

O segundo entre os reparos apontados pelo autor nos diz que a utilização da expressão não-incidência não condiz com a essência do fenômeno verificado. A rigor, é justamente porque a norma imunizante incide que determinadas situações, pessoas ou bens não poderão ser atingidos pela tributação.<sup>89</sup>

#### 2.2.1.2 *Imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar*

As imunidades tributárias têm por acepção mais frequentemente referida a que lhe toma como “uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição.”<sup>90</sup>

Tal definição, de Aliomar Baleeiro, inspira-se no próprio texto da Constituição Federal, uma vez que o Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (denominado da Tributação e do Orçamento) tem uma segunda seção denominada “Das limitações ao poder de tributar”, e é justamente nessa que encontra o art. 150, VI, que veicula referido instituto.

Muito embora encontre guarida na própria Constituição e seja frequentemente utilizada nos manuais e na jurisprudência, fato é que referida definição não explicita a contento o significado das imunidades tributárias, e é, igualmente, alvo de severas críticas por outra parte da doutrina.

Criticando tal posicionamento, entende Lucia Valle Figueiredo que “só se poderá falar em limitação constitucional à competência impositiva confrontando-se-a com outra, em nível constitucional, anteriormente existente, para, analisando-as, poder-se concluir ter sido, uma delas, reduzida. [...] Na verdade, somente poder-se-á falar em limitação desde que haja parâmetro

---

<sup>89</sup> CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. IN: *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 929.

<sup>90</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

comparativo. A análise do texto constitucional não nos permite tal ilação.”<sup>91</sup>

O tema segue dando a margem a intensos debates, e, conforme apontado por Ricardo Lobo Torres no trecho acima referido, podemos distinguir, dentre os que se filiam à vertente que acredita decorrer o poder de tributar da própria soberania (sendo, portanto, como esta, em princípio ilimitado e absoluto), duas correntes a respeito da natureza da imunidade tributária.<sup>92</sup>

### 2.2.1.3 *Imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária*

De um lado, situam-se os que, como Amílcar de Araújo Falcão, cuja definição de imunidade já fora exposta, entendem que ocorre, primeiro, uma constituição ilimitada do poder tributário para que, após, haja a supressão, no próprio texto constitucional, de determinadas hipóteses da competência dos entes políticos. Para este autor, sob o aspecto formal, a imunidade pode ser vista como “uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.”<sup>93</sup>

A essa corrente, filiam-se autores como Ruy Barbosa Nogueira, para quem a imunidade é uma “forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas.”<sup>94</sup>

Uma crítica amplamente disseminada a essa ideia é a de que traz em si uma suposição de cronologia entre o surgimento da competência e a posterior supressão. Como foram as imunidades disposta no texto constitucional pelo próprio constituinte originário, a competência tributária já nasceria, em verdade, dentro de feixe de possibilidades delimitado na Carta, não havendo qualquer sucessão fenomenológica entre as normas de outorga

---

<sup>91</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 18.

<sup>92</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, 2005, p. 56.

<sup>93</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo, *apud* COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, p. 33.

<sup>94</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 176.

de competência e as que lhe delimitam.<sup>95</sup>

#### 2.2.1.4 *Imunidade tributária como norma de delineamento da competência tributária*

Outra parte da nossa doutrina, na qual se encontra Paulo de Barros Carvalho, veicula em suas obras uma acentuada crítica à utilização das supracitadas expressões, vez que não seria correto o uso de expressões como “limitação” ou “exclusão” de competência para conceituar imunidade.

Esse mesmo autor, sempre atento ao exato delineamento dos diversos aspectos das normas, conceitua a imunidade tributária como

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>96</sup>

A tal conceituação, acresce a seguir que concebe

os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Nada mais.<sup>97</sup>

Afigura-se, ainda, de extrema utilidade, colacionar a definição da professora Regina Helena Costa, que, em estudo aprofundado e atual sobre o tema (por diversas vezes aqui referido), sintetiza e complementa diversas das ideias já expostas pela doutrina pátria, optando por desmembrar o instituto em função de seu aspecto formal (como norma constitucional demarcatória da competência tributária) e substancial (enquanto direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas).

Para a autora, constitui-se a imunidade, sob o aspecto formal, em

---

<sup>95</sup> Cf. por todos, COSTA, Regina Helena, *Op.cit.*, p. 42; CHIESA, Clélio, *Op. cit.*, p. 930; CARVALHO, *Op. cit.*, p. 190.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 203.

<sup>97</sup> *Idem, ibidem*, p. 192.

norma que excepciona o princípio da generalidade da tributação, podendo ser descrita como “a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional”, e, sob o aspecto material ou substancial, no “direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa.”<sup>98</sup>

Diante de tais assertivas, torna-se possível a apresentação de uma definição de imunidade tributária que lhe tome como “a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”<sup>99</sup>

#### 2.2.1.5 *Imunidade tributária como princípio*

Para outro grupo de doutrinadores, dentre os quais destacamos Bernardo Ribeiro de Moraes, a imunidade tributária pode ser enfocada como autêntico princípio constitucional.

A esse respeito, assevera o autor que

a imunidade tributária não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país. [...] Sistemáticamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, idéias-forças ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário.<sup>100</sup>

Inobstante a correção acerca dos valores principiológicos protegidos pelas imunidades, afirmar constituir-se a mesma em um princípio constitucional seria tentar dotar-lhe de elevada abstração e generalidade, o que, a rigor, não condiz com a realidade.

---

<sup>98</sup> COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, p. 52.

<sup>99</sup> *Idem, ibidem*, p. 53.

<sup>100</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Op. cit.*, p. 108.

Conforme nos expõe Ronald Dworkin, podemos distinguir os princípios das regras, em síntese, por meio de dois aspectos: 1) as regras são aplicadas segundo uma lógica de tudo-ou-nada, incidindo no caso concreto conforme a verificação da ocorrência do fator gerador da consequência nelas previstas, excetuadas tão somente nas situações nelas listadas, enquanto que nos princípios inexistem exceções, sendo sempre aplicáveis (em maior ou menor medida) dada a generalidade de seus preceitos; e 2) as regras tem sua aplicabilidade ao caso concreto verificável com base em critérios previamente previstos, não variando suas aplicações às situações postas com base em qualquer espécie de valoração, enquanto que os princípios devem ser pesados e escolhidos conforme as circunstâncias, dando-lhes maior ou menor preponderância de acordo com a situação posta.<sup>101</sup>

Discordando nesse ponto também de Ricardo Lobo Torres, para quem as imunidades podem apresentar-se ora como princípios e ora como regras,<sup>102</sup> entendemos ausentes os requisitos de generalidade e abstração na formulação constitucional das mesmas, pelo que inaceitável sua qualificação como princípio.

#### 2.2.2 Imunidades tributárias enquanto limitações do poder tributário pelos direitos fundamentais

É na obra de Ricardo Lobo Torres, com arrimo em doutrina estrangeira (sobretudo alemã e norte-americana) e em autores como Alberto Nogueira, que podemos encontrar a mais aceita alternativa às teses positivistas de autolimitação da competência tributária.

Com efeito, aduz o autor que, originalmente, a doutrina das imunidades surgiu como limitação do poder fiscal emanada da própria liberdade, incumbindo-se o constitucionalismo americano de traçar-lhe o contorno e de explicitar sua natureza.<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

<sup>102</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, p. 51.

<sup>103</sup> *Idem, ibidem*, p. 51.

Foi o juiz Marshall, relator da paradigmática decisão do caso “McCulloch VS. Maryland” (já referido), quem proferiu a célebre declaração de que o poder de tributar envolve o de destruir, como parte da fundamentação de sua tese de que essa tal aptidão para destruir não deve ser fundada tão somente na confiança, mas também pela supremacia constitucional.<sup>104</sup>

Essa primeira concepção de imunidade enquanto limitação do poder fiscal teria sido, após, sufocada pelo que chama o autor de “onda positivista”, pela qual

Perdeu-se a ligação essencial entre as imunidades e os direitos humanos, aparecendo o poder tributário como ilimitado ou, quando muito, sujeito apenas à autolimitação, enquanto que os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte.<sup>105</sup>

Dentre os diversos autores europeus e norte-americanos a que faz referência, a concepção de direito de Kelsen é suficiente para demonstrar a origem da visão de que a tributação se sujeita tão somente à legalidade. Para o austríaco, o Direito é um sistema de normas, e os assim chamados direitos da liberdade não encontram guarida fora da ordem positiva.

Diante desse quadro é que o direito brasileiro, acolhendo a doutrina da autolimitação do poder tributário, incorreu na negação da vinculação dos direitos humanos a esse subsistema, incorreu na “confusão entre a imunidade e a não incidência teleológica de nível constitucional, comum aos positivistas brasileiros,”<sup>106</sup> tendo mesmo o Supremo Tribunal Federal aderido a essa concepção de imunidade.

Tal concepção acabou por “esmaecer o significado dos direitos fundamentais, emburilhando-os com as medidas conjunturais e de pura utilidade”, pelo que mereceria uma revisão que passasse a reconhecer que, em verdade, são as imunidades limitações absolutas ao poder tributário em

---

<sup>104</sup> *Idem, ibidem*, p. 51.

<sup>105</sup> *Idem, ibidem*, p. 52.

<sup>106</sup> *Idem, ibidem*, p. 52.

nome de liberdades preexistentes.

De maneira coerente com sua visão entre tributação e direitos humanos, para a qual a liberdade individual é que se autolimita para permitir a atuação limitada do poder fiscal, o autor nos oferece seu conceito de imunidade, segundo o qual tal instituto é

Intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.<sup>107</sup>

Surge, portanto, na obra de Ricardo Lobo Torres, a primeira tentativa conhecida de verdadeira integração do ordenamento jurídico-tributário aos direitos humanos, sendo que tal pioneirismo vem encontrando eco até mesmo em posicionamentos do E. Supremo Tribunal Federal, conforme adiante se verá.

Percebe-se, do exposto no presente capítulo, a enorme divergência doutrinária no que tange à temática das imunidades, tanto dentro da própria vertente positivista quanto entre estes e aqueles que vêem o instituto como vinculados (apenas) aos Direitos Humanos de liberdade, sendo certo que a proposta do presente trabalho passa, necessariamente, pelo oferecimento de uma nova visão do instituto, adequada ao paradigma emergente e ao neoconstitucionalismo, que será exposta em momento apropriado.

---

<sup>107</sup> *Idem, ibidem*, p. 59.

### 3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Feitos tais esclarecimentos no escopo de demonstrar as mais relevantes posições doutrinárias a respeito do das imunidades tributárias, passaremos a tratar da imunidade ora debatida – a dos templos de qualquer culto, ou simplesmente "religiosa".

#### 3.1 HISTÓRICO

Ensina Ricardo Lobo Torres que a imunidade conferida às entidades religiosas sofreu substanciais mudanças ao longo do tempo, na medida em que, no Estado Patrimonial, a imunidade era de uma só religião – a Católica, que mantinha sua imunidade ante o poder fiscal do príncipe por imposição de sua preexistente liberdade estamental.

Para o autor, a manutenção de tal privilégio ocorreu em todos os Estados Patrimoniais – mesmo naqueles onde não se verificou a fiscalidade paralela da Igreja e da nobreza por adesão ao absolutismo, caso da França -, sendo que, tanto em Portugal quanto no Brasil, essa imunidade é reconhecida após a edição de leis com o escopo de diminuir o poder da Igreja, por meio da extinção de sua jurisdição, da proibição de testamentos em favor da alma e mesmo do confisco de bens.<sup>108</sup>

A Constituição de 1824 trazia em seu bojo a associação entre o Estado e a Igreja Católica, conforme se pode extrair de seu art. 5º:

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.<sup>109</sup>

A despeito do r. dispositivo, o art. 179, XV, da mesma Carta, dispunha que "Ninguém será exemplo de contribuir pera as despezas do

---

<sup>108</sup> *Idem, ibidem*, p. 249.

<sup>109</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2010.

Estado em proporção dos seus haveres”. Assim, mesmo diante da associação oficial com o clero, a hermenêutica do texto constitucional não autorizava uma interpretação concessiva da imunidade ao mesmo, ficando, assim, a cabo da legislação ordinária a garantia de intributabilidade de diversas mitras e conventos.

A promulgação da Constituição de 1891, fundada na proclamação da República, pôs fim a essa vinculação, exigindo expressamente a separação entre Igreja e Estado e assim expurgando do ordenamento os privilégios tributários de que gozavam tanto a nobreza quanto o clero durante o período imperial, como se extrai de seu art. 72:

Art 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 3º - Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.

[...]

§ 7º - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados.<sup>110</sup>

Nesse contexto, não resta presente no texto constitucional o direito da Igreja a não pagar impostos e é dada maior ênfase no direito pátrio ao princípio da generalidade, o qual, condizente com o que hoje chamamos justiça fiscal, veicula que nenhum indivíduo que pratique um fato gerador tributável deve fugir à tributação. Num sistema como esse, imunidades e isenções constituem-se em raras exceções.

As Cartas de 1934 (art. 17, II) e 1937 (art. 32, “b”) continuaram trazendo à Igreja apenas a garantia de não ver embaraçados seus cultos, repetindo-se o dispositivo em mesmo sentido da Constituição de 1891 (art. 11, §2º).

Em 1946, porém, com o fim do Estado Novo, o constituinte, tomado por um forte caráter protecionista (justificável em virtude da tensa transição em

---

<sup>110</sup> Texto disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2010.

trânsito naquele momento histórico, ao fim do regime ditatorial de Vargas conhecido por Estado Novo), optou por “amenizar” os princípios republicanos (entre eles, a própria laicidade), e, por essa via, traz alargada previsão do instituto da imunidade tributária, abarcando agora diversas categorias, dentre as quais a dos templos de qualquer culto.

Os textos constitucionais que se seguiram desde então (inclusive a Emenda nº 1/1969) mantiveram os templos afastados das obrigações de contribuir para o custeio das atividades do Estado, e não foi diferente com a Constituição de 1988.

### 3.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA CF/1988

Sobre a imunidade religiosa, diz a Constituição da República de 1988:

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

A exegese desse dispositivo tem levado a diferentes conclusões na doutrina tributária brasileira em relação a diversos pontos, como a própria interpretação do vocábulo “templo” em seu bojo.

Roberto Medaglia Marroni Neto<sup>111</sup> classifica as correntes, quanto a esse ponto, de “clássicas” ou “contemporâneas”, conforme dêem ao referido dispositivo interpretação restritiva ou ampliativa, respectivamente. Por discordarmos da referida nomenclatura, denominaremos tais correntes de “restritiva” ou “ampliativa”.

---

<sup>111</sup> MARRONI NETO, Roberto Medaglia. Imunidade dos templos de qualquer culto. IN: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 228.

A primeira corrente, restritiva, é formada pelos doutrinadores para os quais o vocábulo “templo” deve ser interpretado conforme a aceção comum, usual da palavra, significando, portanto o prédio, a construção humana destinada à prática do culto.

Essa corrente subdivide-se, ainda, em outras duas:

Para a primeira, templo é tão somente o prédio no qual se verifica a prática do culto. Filiam-se a essa corrente doutrinadores como Pontes de Miranda,<sup>112</sup> Zelmo Denari,<sup>113</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>114</sup> e Fernando Facury Scaff, tendo este último afirmado que “não vejo como encontrar uma expressão que indica a templos de qualquer culto a interpretação possível de cultos em qualquer templo.”<sup>115</sup>

A segunda subcorrente, que estende o alcance do vocábulo templo também a outras construções envolvidas na realização das homenagens religiosas, pode ser sintetizada no pensamento de Aliomar Baleeiro, que, ao tratar do tema, defendeu que

O templo não é apenas a Igreja, sinagoga ou edifício principal onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.<sup>116</sup>

A segunda corrente doutrinária verificável quanto ao alcance da expressão “templos” no texto do art. 150, VI, “b” da Constituição Federal (corrente *ampliativa*) alberga doutrinadores das mais diferentes matizes, tendo como denominador comum o fato de concluírem, por diferentes fundamentos, que deve ser conferida uma interpretação alargada ao dispositivo.

---

<sup>112</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 425.

<sup>113</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 167.

<sup>114</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

<sup>115</sup> SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.500.

<sup>116</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Op. cit.*, 1999. p. 137.

Defendem tais autores, com efeito, que tal interpretação deve abarcar não apenas as construções físicas características do “templo”, mas sim as próprias entidades religiosas.

Para chegar a tais conclusões, entretanto, diversos foram os caminhos percorridos. Ives Gandra Martins entendeu que “templo” tem de fato o mesmo significado vocabular de “Igreja” com a seguinte argumentação:

Os templos de qualquer culto não são, a rigor, na dicção constitucional, os ‘prédios’ onde os cultos se realizam, mas sim 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 dizendo 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.<sup>117</sup>

Roque Antonio Carrazza, em defesa de interpretação no mesmo sentido, valeu-se da ideia de que a interpretação pode ser corroborada mesmo pelo próprio preâmbulo da Constituição, em virtude da referencia do mesmo ao nome de Deus:

E nem se diga que no texto constitucional está escrito “templos” (locais do culto) – e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilargar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação dos dispositivo acima citados [art. 5º, VI, VII e VIII] e do próprio preâmbulo da Carta Suprema.<sup>118</sup>

Partindo de outra ótica, tomando como necessária à interpretação dos dispositivos da Constituição tributária a observância da sujeição de todos os ramos jurídicos aos direitos humanos preexistentes ao próprio nascimento do ordenamento positivo, Ricardo Lobo Torres defende que

A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, a despeito de a própria Constituição lhe traçar alguns

---

<sup>117</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas: Inteligência do art. 150, inciso VI e § 4º e artigo 195, § 7º da Constituição Federal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 28. p. 79, 1998.

<sup>118</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 786.

limites objetivos.

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.

Templo de qualquer culto é conceito espiritual. Não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado.<sup>119</sup>

### 3.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO INSTRUMENTO DE GARANTIA DO DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE RELIGIOSA

Ainda a respeito desse mesmo instituto, é sobremaneira importante, para os fins da presente dissertação, a posição segundo a qual a imunidade dos templos de qualquer culto constitui-se ela mesma em direito fundamental, corolária de outro direito fundamental - a liberdade de crença, estatuída no art. 5º, VI, da CF.

Roque Antonio Carrazza explica-nos, nesse sentido, que

Essa imunidade – convém que de logo se frise – representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII

[...]

Como facilmente se percebe, a *ratio essendi* desses dispositivos é garantir a todas as pessoas a sua religiosidade e, mais que isso, permitir que a divulguem e manifestem livremente. A Constituição conferiu-lhes a titularidade ativa do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa.<sup>120</sup>

Em razão de tal acepção – de ser a imunidade dos templos de qualquer culto necessário instrumento de defesa da liberdade dos indivíduos às suas crenças religiosas – o doutrinador defende a ideia de que a imunidade do art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal deve ser interpretada com vistas largas, no mesmo sentido em que tem se manifestado grande parte da

<sup>119</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, 2005.p. 251.

<sup>120</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Op. cit.*, p. 782.

doutrina nos últimos tempos (ainda que, repise-se, por fundamentos diversos) e o próprio Supremo Tribunal Federal, conforme adiante se demonstrará.

A concepção da imunidade dos templos de qualquer culto como instrumento de defesa dos direitos fundamentais é conclusão do raciocínio indutivo que tem como premissa maior o fato de serem todas as imunidades autênticos instrumentos de garantia dos direitos humanos, doutrina essa entre nós defendida por Ricardo Lobo Torres e já exposta no item 2.1.2.2 do presente estudo.

Nesse diapasão, faz-se necessário que ressaltemos o fato de que tal entendimento, acatado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI 939, conduz à interpretação de ser a imunidade estatuída, com fulcro no art. 60, § 4º da Constituição Federal, autêntica cláusula pétreia, imodificável, portanto pelo próprio constituinte derivado.

A esse respeito, defende Regina Helena Costa que

Quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação.

[...]

No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte derivado.<sup>121</sup>

Também Ricardo Lobo Torres dá ênfase especial a esse ponto, relevando que

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 intributabilidade prevista no art. 150, VI, 'b' garante o direito fundamental declarado no art. 5º, item VI.<sup>122</sup>

Por todo o exposto, vimos que a doutrina tributária pátria em peso, pelos mais diversos motivos – de uma acepção ampliativa do vocábulo

---

<sup>121</sup> COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, 2006, p. 68.

<sup>122</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, 2005, p. 251.

“templo” à alegação de merecer interpretação ampliativa por ser instrumento de defesa de um direito fundamental – confere à garantia constante do art. 150, VI, *b* da Constituição vigente uma exegese consideravelmente dilatada, capaz de abarcar mesmo os serviços prestados e bens fornecidos pelas entidades religiosas.

### 3.4 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Apesar de não haver o mesmo se manifestado em muitas oportunidades a respeito do tema, é possível traçarmos, por meio de poucos, porém expressivos julgados, um delineamento satisfatório acerca da posição do Supremo Tribunal Federal em relação à imunidade aqui discutida.

O Min, Sepúlveda Pertence, a respeito, já declarara que

O entendimento do acórdão é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, *de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade*, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar<sup>123</sup> (Destaque nosso).

Verifica-se, com efeito, que a maior instância do judiciário brasileiro acampou o entendimento de que o poder de tributar constitui-se em poder de destruir, e, mais à frente, que a aplicação de uma interpretação ampliativa às imunidades constitui-se numa defesa mais eficaz dos próprios direitos fundamentais de liberdade.

Tal interpretação, em aparente descompasso com a literalidade do artigo 150, VI, *b*, é obtida através do entendimento, pelo E. Supremo Tribunal Federal, de que o § 4º do art. 150 retrata a intenção do Constituinte de equiparar as imunidades conferidas aos templos (alínea *b*) às imunidades das entidades filantrópicas, partidos políticos e sindicatos, uma vez que tal

---

<sup>123</sup> RE 237.718/SP, relator Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 29.03.2001, DOE de 6.9.2001.

dispositivo, referindo-se a ambas as alíneas, falam em patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades essenciais das entidades mencionadas.<sup>124</sup>

Para essa Corte, portanto, renda imune é aquela que decorre do ato religioso, doações dos fiéis e mesmo aplicações financeiras que visam a preservação do patrimônio da entidade. Os serviços religiosos também são imunes, desde que as rendas sejam revertidas em prol das finalidades essenciais da Igreja.

A finalidade essencial dos templos, assim, é tida como a prática do culto, a formação de padres (ou mestres, pastores...), o exercício de atividades de cunho filantrópico e a assistência moral e espiritual dos crentes.<sup>125</sup>

Assim, ainda que uma Igreja venha a estabelecer exploração de atividades comerciais (como, por exemplo, cobrar pelo estacionamento de veículos em suas dependências, por ingresso em cinemas de sua propriedade, venda de caixões funerários, imóveis em locação, venda de artigos religiosos etc.), se a renda obtida como lucro em tais atividades for reinvestida em suas finalidades essenciais, estará a entidade satisfazendo a vontade constitucional e, portanto, continuará fora do alcance do Fisco, segundo a posição atual da Corte.

Esse é o entendimento esposado pelo STF quando do julgamento de Recurso Extraordinário interposto contra decisão que entendeu não serem extensivos a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales e de outras entidades religiosas os benefícios da imunidade religiosa:

---

<sup>124</sup> “CF, Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais” dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 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 (destaque nosso).

<sup>125</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, p. 254.

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 (Destaque nosso).

[...]

O dispositivo do art. 150, VI, “b”, deve ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se pois que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto; a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação das alíneas “b” e “c.”<sup>126</sup>

Decidiu o Supremo Tribunal Federal, no julgamento cuja ementa é parcialmente aqui reproduzida, que o constituinte disse menos do que queria dizer ao referir-se a “templos”, devendo-se assim entender imune a própria entidade religiosa.

Assim, se o templo possuir outras atividades, a única exigência imposta para o gozo do benefício é a de que a renda gerada por essas atividades esteja de alguma forma relacionada às suas atividades essenciais (hoje em acepção confessadamente alargada). Cumprido tal requisito, não haverá qualquer incidência de impostos sobre tais atividades, uma vez que estarão estas sob a égide da imunidade inculpada no art. 150, VI, *b* da Constituição Federal.

Ficam obstadas, portanto, pela força da norma imunizante discutida, quaisquer tentativas de, via legislação ordinária, se estabelecer hipóteses de incidência de IPTU sobre os imóveis de tais entidades, bem como de ISS sobre as esmolas e dízimos, de IRPJ sobre as rendas por elas auferidas, de ICMS sobre as mercadorias por elas postas em circulação etc.<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup> RE 325.822/SP. Relator Min. Ilmar Galvão, reator para o acórdão Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 18.12.2002, publicado no DJ de 14.05.2004.

<sup>127</sup> CARRAZZA, Roque, *Op. cit.*, p. 787.

Foram abarcadas, por exemplo, como protegidas pela r. imunidade, hipóteses de aluguel de terrenos com finalidade comercial, estacionamentos, cemitérios de propriedade das entidades religiosas, ingressos de cinema existente nas dependências da Igreja etc.

É imperioso ressaltar, ainda, que mesmo a interpretação alargada do instituto levada a cabo pelo guardião da Constituição não chegou à conclusão de englobar à esta quaisquer hipóteses de tributos, pelo que resta limitada a imunidade aos impostos.<sup>128</sup>

Fundamental para os fins da presente dissertação é a exposição do entendimento manifestado pela Corte suprema quando do julgamento da ADI 939/DF.

Referida Ação Direta de Inconstitucionalidade tinha por objetivo impugnar o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF, instituído pela EC nº e pela Lei Complementar nº 77/1993.

Inobstante a existência de Emenda Constitucional veiculando a criação do novo tributo, assentou-se o entendimento, nessa Ação Direta, de que as imunidades constituem-se em instrumentos de garantia de direitos fundamentais, encontrando-se albergadas pelo art. 60, § 4º da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 60 - *A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

[...]

§ 4º - *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - *os direitos e garantias individuais*” (Destaques nossos)

Em decorrência de tal compreensão, foram as imunidades

---

<sup>128</sup> RE 129.930/SP, rel. Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 07.05.1991, publicado no DJ de 16.08.1991.

declaradas cláusulas pétreas, impassíveis, portanto, de serem objeto de propostas de Emendas Constitucionais tendentes a abolir-lhes, conforme ementa a seguir transcrita:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art.2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, "b" e VI, da Constituição, porque, desse modo, *violou os seguintes princípios e normas imutáveis* (somente eles, não outros):

1º - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);

2º - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4º, inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.);

3º - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre:

"b"): *templos de qualquer culto;*

"c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e

"d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão<sup>129</sup> (Destaques nosso).

É necessário registrar, desde já, que, da leitura das 154 páginas da decisão cuja ementa foi acima transcrita, percebe-se que não houve discussão específica acerca da imunidade dos templos de qualquer culto por qualquer dos ministros presentes, exceto *an passant*, à medida que em momento algum dos votos proferidos se discutiu de que modo a imunidade do art. 150, VI, b, protege efetivamente a liberdade religiosa dos indivíduos – ou, por via transversa, como seriam ofendidos os direitos individuais à liberdade religiosa acaso viessem as entidades religiosas a sofrer tributação.

---

<sup>129</sup> ADI 939/DF, relator Ministro Sydney Sanches. Julgamento em 15.12.93, publicado no DJ de 18.03.94.

De todo modo, são esses os entendimentos amplamente divulgados na doutrina como posição do E. STF, que, não tendo se pronunciado posteriormente a respeito do assunto, jamais modificou o entendimento firmado na ADI 939 quanto ao tema: vigora, portanto, a visão de que as imunidades, incluindo-se portanto a dos templos de qualquer culto, constituem-se em instrumentos de defesa de direito fundamental e que, portanto, constituem-se em autênticas cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, da CF.

## 4 A NOVA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL: PÓS-MODERNIDADE E NEOCONSTITUCIONALISMO

### 4.1 BREVES COMENTÁRIOS HISTÓRICO-EPISTEMOLÓGICOS

O presente estudo tem por marco teórico uma teoria que reconheça e intente a efetividade dos Direitos Humanos, e é a exposição desse marco que será melhor demonstrada no presente capítulo.

Ainda antes de adentrarmos na seara das novas exigências verificáveis para uma adequada hermenêutica do direito tributário, cumpre observar que este não é mais que um ramo da ciência do direito, que, por sua vez, é espécie do gênero maior ciência.

Faz-se necessário, pois, para conferir coerência ao discurso aqui desenvolvido, dotando-lhe assim das condições necessárias para ser considerado científico, conforme ensina Calilo Jorge Kzam Neto,<sup>130</sup> que assentemos determinadas premissas sobre as quais serão erguidas as ideias relativas ao objeto do estudo, e tais premissas incluem mesmo uma exposição do entendimento de ciência ao qual nos filiamos.

Para simplificarmos tal demonstração, valeremo-nos do conceito de Thomas Kuhn de paradigma, segundo o qual paradigmas são “realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modulares para uma comunidade.”<sup>131</sup> Assim, as ciências vivem extensos períodos de normalidade, até que sobrevém algum fenômeno impassível de explicação segundo os modelos vigentes, e, do estudo e explicitação dessa anomalia, emerge um novo paradigma.

Sobre o paradigma teocêntrico, como já tratamos de suas características em outro momento, basta sabermos que constituía-se numa espécie de meio-termo entre a religião (oficial) e a ciência: foi o pensar

---

<sup>130</sup> KZAM NETO, Calilo Jorge. *A norma de anistia no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 22.

<sup>131</sup> KUHN, Thomas. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva, 2005.

predominante durante toda a antiguidade e até o fim do medievo, e recebe também o nome de aristotélico-tomista (uma vez que compreende a interpretação dada por Tomás de Aquino aos princípios Aristotélicos). A razão, nesse contexto, via-se subordinada aos dogmas cristãos, e isso na verdade ainda não podia ser de outra forma: às ideias divergentes, a inquisição respondia com o fogo.<sup>132</sup>

Valendo-nos da obra de Boaventura de Sousa Santos, temos que, desde o fim da Idade Média, com a mudança de poder e libertação do pensar ocasionados pela ocorrência das revoluções burguesas, houve basicamente dois paradigmas: o paradigma moderno (chamado pelo autor de paradigma dominante, que representa o modelo de sociedade/pensamento da modernidade e que permeia ainda hoje a discussão do Direito Tributário, conforme mais adiante se verá) e o paradigma holístico, *ecocêntrico*, característico da pós-modernidade, que é tratado pelo autor também como paradigma emergente.<sup>133</sup>

Com a derrocada daquele modelo de mundo vigente na Idade Média, ocorrida durante as revoluções burguesas, vem à tona o novo paradigma dominante. Nesse contexto, assume a razão papel de veemente destaque, impulsionada pelo método científico analítico de René Descartes e pela revolução trazida por Newton e Copérnico à física: a Terra deixa de ser o centro do universo com a demonstração do heliocentrismo, e torna-se possível prever, com exatidão assustadora para a época, o resultado de uma extensa gama de fenômenos físicos.

Juntem-se a tal quadro as reformas de Lutero e Calvino e o culto à razão resultante do iluminismo e estará instaurado um novo modo de pensar o mundo, em que ao intelecto é dado um caráter quase divino, sendo relegados a segundo plano quaisquer fatores vistos como contrários à pureza metodológica então exigida.

Nesse novo paradigma, também chamado de newtoniano-

---

<sup>132</sup> TEIXEIRA, Elizabeth, *Op. cit.*, p. 97 et seq.

<sup>133</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa, *Op. cit.*, 2003. p. 10 et seq.

cartesiano, o conhecimento é fragmentado, e vigem uma matematização do saber e uma ciência dogmatizada pelo discurso da certeza. Vem de Francis Bacon o método empírico, pelo qual a razão fica subordinada à experimentação, e, ainda, as famosas declarações de que o homem deveria torturar a natureza até que esta revelasse todos os seus segredos, e, ainda, de que a ciência faria da pessoa humana o senhor e possuidor da natureza.<sup>134</sup>

O método cartesiano ou racionalista fundava-se sobretudo na análise, oriunda da decomposição do todo em partes. O todo devia ser decomposto até as últimas instâncias possíveis e, como em um relógio (este era um exemplo muito utilizado por Bacon), poderiam ser vistas as "engrenagens" de tudo o que existe.<sup>135</sup>

Foi Descartes ainda quem firmou a causalidade como resposta científica e quem mais contribuiu para a separação matéria-espírito. Nesse sentido, o famoso *cogito ergo sum* ("penso, logo existo"), e uma visão da natureza tomada como constituída por dois polos excludentes, a mente e a matéria, sendo que as ciências humanas se ocupariam tão somente do primeiro, ficando o segundo a cargo das ciências naturais.

Assim é que, desde o fim da Idade Moderna, a razão reinou sublime pelos campos do saber, e o método mecânico-reducionista vigeu intocável, ao menos até o final do século XIX. Não é demais lembrar que esse paradigma, embora imposto mesmo às ciências sociais, foi construído basicamente no âmbito das ciências naturais: ser verdadeiro era ser racional e, portanto, experimental, quantitativo e neutro.

Bastante elucidativo para uma demonstração das características desse paradigma é o rol apresentado por Elizabeth Teixeira:

- a) a distinção entre conhecimento científico e conhecimento do senso comum, entre natureza e pessoa humana, corpo e mente, corpo e espírito; b) a certeza da experiência ordenada; c) a linguagem matemática como o modelo de experimentação; d) a

---

<sup>134</sup> *Idem, ibidem*, p. 13.

<sup>135</sup> CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente*. São Paulo: Cultrix, 2006. p. 49.

medição dos dados coletados; e) a análise que decompõe o todo em partes; f) a busca de causas que aspira a formulação de leis, à luz das regularidades observadas, com vista a prever o comportamento futuro dos fenômenos; g) a expulsão da intenção; h) a ideia do mundo máquina; e i) a possibilidade de se conhecer as leis da sociedade.<sup>136</sup>

Grosso modo, no caso das ciências sociais predominava o entendimento denominado por Boaventura dos Santos de “física social”, o qual “parte do pressuposto de que as ciências sociais são uma aplicação ou concretização de um fenômeno universalmente válido,”<sup>137</sup> e, assim, é possível estudar os fenômenos sociais como os naturais, por meio de matematizações e simplificações da realidade.

Em síntese, esse modelo impôs também às ciências sociais os dogmas então aplicados às ciências naturais, pautando-as também com sua racionalidade experimental e pretensa neutralidade. Essa racionalidade reducionista tende a diminuir o todo a um reles conjunto de partes, bem como a analisar o homem e o mundo como simples máquinas, que podem voltar à normalidade após a retirada da “parte danificada”, novamente socorrendo-nos do exemplo de Bacon.

Esse modelo começa, porém, a entrar em crise, sendo atacado por todos os flancos. É novamente Boaventura de Sousa Santos quem nos oferece quatro marcos para demonstrá-lo: a) Einstein e sua relatividade puseram o tempo/espaço absolutos de Newton em debate e alteraram o domínio da macrofísica; b) Heisenberg e Bohr revolucionaram a microfísica com a introdução da incerteza; c) Gödel provou a impossibilidade de uma completa medição, bem como que o próprio rigor da matemática carece de fundamento, e d) Prigogine, que inaugura uma nova concepção de matéria e natureza. Ao invés do mecanicismo, a espontaneidade e a auto-organização; no lugar da ordem, a desordem; sai a reversibilidade, entram a irreversibilidade e a evolução.

Inúmeros outros exemplos ajudam a explicar o fenômeno. A

---

<sup>136</sup> TEIXEIRA, Elizabeth. *As três metodologias*. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2008. p.100.

<sup>137</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa, *Op. cit.*, 2003.

evolução dos instrumentos proporcionou ao homem a possibilidade de enxergar o átomo, e daí adveio a perplexidade diante de sua estrutura: a minúscula partícula sólida imaginada por Newton era, em verdade, composta quase que em sua totalidade por um espaço vazio. As “relações” resultantes no padrão de possibilidade gerado pelos elétrons é que vão conferir a aparente solidez ao átomo.<sup>138</sup>

No campo das ciências sociais, o paradigma da modernidade levou à obsessão pela elaboração de formalismos capazes de separar e simplificar seus objetos a qualquer custo. O mecânico-reducionismo cobrou um alto preço para reconhecê-las como ciências, e a moeda de pagamento foi o formalismo levado ao extremo, que reduziu artificialmente a complexidade do dado social à simplicidade da norma.

Na economia, o liberalismo de Adam Smith era o próprio reflexo dos ideais burgueses: a não-intervenção do Estado, levada às últimas consequências para garantir o livre comércio, a liberdade formal e a propriedade, valores tão caros aos burgueses, levava o mundo a uma profunda crise. A revolução industrial em curso à época, aliada à absoluta ausência de instrumentos que tivessem por escopo a regulação dos mercados ou mesmo a defesa do homem diante de seu poderio (como as trabalhistas) levaram a situação social catastrófica, com a grande maioria da população vivendo em condições desumanas, quer nos subúrbios das cidades recém-industrializadas (verdadeiros bolsões de miséria onde não havia as mínimas condições sanitárias) quer no campo, onde as dificuldades não eram menores. Não é demais asseverar que também a crise de 1929 impôs a adoção de uma nova racionalidade às políticas econômicas, e já não restavam dúvidas de que a “mão invisível do mercado”, sozinha, havia falhado.<sup>139</sup>

No Direito, o rigor desmedido levou à submissão dos valores éticos ao método. Questões substanciais e valores ínsitos à própria existência de um

---

<sup>138</sup> CAPRA, Fritjof, *Op. Cit.*, 2006, p. 73.

<sup>139</sup> Ver, a respeito, NUNES, Antônio José Avelãs. *Neoliberalismo e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

Direito, como a justiça, foram expurgadas da “Teoria Pura do Direito”, para a qual o importante era tão somente a observância do rigor metodológico e a busca pela segurança jurídica. Existindo norma válida, e ocorrido um fato que a ela se subsumisse, *deveriam-ser* os efeitos, qualquer que fosse o seu conteúdo.

Esse Direito formal via-se, portanto, desarmado diante da opressão de regimes autoritários, como se vê hoje incapaz de agir contra injustiças sociais. O nazi-facismo assombrou o mundo de tal forma que o formalismo teve de se curvar ao retorno das questões substanciais, e assim o valor justiça voltou a ser discutido no âmbito do Direito. Se até as Leis (da ciência) são chamadas a prestar contas e têm de ceder aos sistemas e modelos, não há como as leis oriundas do legislativo continuarem a gozar da crença na sua infalibilidade.

É preciso, nesse contexto, questionar o que as ciências fizeram para melhorar a vida na humanidade, mas a pergunta deve ser dirigida não apenas a estas: também o Estado, suas políticas públicas e a própria sociedade são chamados a prestar contas.

É nesse contexto de crises e de desencanto que toma corpo, cada vez mais, o paradigma emergente. Ganhando força a percepção de que o saber dualista e reducionista não basta às necessidades dessa nova sociedade, a multidisciplinariedade e a revalorização dos estudos humanísticos passam a ser a nova tônica nas ciências sociais.<sup>140</sup>

A pessoa humana, antes relegada a reles proprietária, é recolocada no centro das discussões. Não apenas a pessoa, mas também o meio que o cerca: é a perspectiva holográfica, que reconhece o homem como mais um fio na teia da vida. A parte está no todo, e é preciso enxergar também o todo em cada parte.

Tomar parte desse novo modelo de conhecimento significa assumir a incerteza de nossa época, sendo permitidas mesmo transgressões

---

<sup>140</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa, *Op. cit.*, 2003, p. 37 *et seq.*

metodológicas a fim de melhor traduzir o real, buscando abarcar a maior quantidade de variáveis possível por via de recurso a conhecimentos complexos e multidisciplinares.

Um exemplo, extraído de Fritjof Capra, nos é especialmente útil para demonstrar as diferenças entre o paradigma em crise e o emergente: se determinado cientista, dotado do instrumental fornecido pela modernidade, viesse a empreender um trabalho de pesquisa de determinada árvore, teria no centro de suas preocupações a esquematização as estruturas da árvore: entender a constituição do tronco, das folhas, das raízes. Após, olharia em direção às folhas e veria ali outras estruturas (a bainha, a pecíola, o limbo...), e, ao esmiuçar cada uma delas, veria outras mais, até que chegasse ao átomo e suas estruturas.

Para o paradigma emergente, contudo, aquela árvore é mais valiosa se vista também enquanto parte importante do ecossistema em que está inserida, como agente inserido no mundo que efetua trocas com a atmosfera que lhe cerca. O pensamento complexo procura a história das interações entre os fenômenos, compreendendo o todo sem descuidar da singularidade da parte.

Desse modo, restam igualmente ultrapassadas as concepções de ciências sociais rigidamente marcadas pela delimitação de seus objetos a qualquer custo: a economia assiste ao advento do *New Deal*, e o *Welfare State* toma corpo em diversos Estados; a filosofia é invadida pela linguagem e a relação sujeito-objeto passa por verdadeira revolução, onde a história e a experiência do intérprete (sujeito cognoscente) assumem finalmente seu devido papel na formulação do objeto, sem porém negar a importância do ser em si, como será adiante melhor exposto. Tais rompimentos, decerto, geraram também profundas alterações no sistema jurídico, o que será discutido no tópico seguinte.

A nova ciência pós-moderna deve ter como parâmetros, dentre outros, a valorização dos saberes multidisciplinares, a recuperação do sentido do cotidiano e a criação de indivíduos socialmente competentes. Aqui, a

ciência não é mais dissociada de seus efeitos cotidianos: a economia, o Direito e até a filosofia são chamados a responder pelas consequências práticas, para o indivíduo e para a sociedade, dos seus estudos.

A norma, nesse contexto, também tem que ser vista holograficamente: já não há mais como vê-la de maneira monolítica, isto é, como se fosse um bloco indivisível dotado de sentido pleno. Cada norma jurídica tem que ser vista, também, como um *microtodo* virtual: como parte que encerra dentro de si o todo do ordenamento jurídico, seus valores, princípios e fundamentos, bem como o todo do ordenamento encerra em si cada norma jurídica. Ocorre, assim, uma indissociabilidade entre norma e Direito de tal forma que, ao aplicar-se uma norma, tem que se aplicar também necessariamente todo o Direito.

Assim é que, para conferir ordem ao sistema e explicitar os valores que devem reger o Estado independentemente de que grupo político esteja no poder, surgem as novas Constituições (como a mexicana de 1917 e a de Weimar, em 1919), agora dotando de maior importância os valores. O enfoque passa a ser cada vez mais direcionada às norma principiológicas, dotadas de alto grau de generalidade, nas quais já não há mais um antecedente bem delimitado a gerar um efeito que se pretenda exato, matematicamente determinável, em prol da segurança jurídica. Em contrapartida, no entanto, humaniza-se o Direito, e a Constituição passa a ser ator de fundamental importância no processo de construção de um mundo mais justo.

#### 4.2 NEOCONSTITUCIONALISMO

Diante desse novo paradigma, não há como fugir da verificação de que o direito não é um sistema isolado. É necessário que dialogue com a realidade, em constante interferência desta na legislação e vice-versa. Ainda contra a resistência de muitos, os anseios que brotam da realidade tendem a compor o jogo de forças, obrigando o direito a enxergar-se como um sistema de maior abertura social.

A visão de Direito ainda dominante na seara tributária (que, conforme Luis Roberto Barroso, tem em comum entre suas diversas correntes o apego ao caráter científico, o emprego da lógica formal, a pretensão de completude, a pureza científica e a neutralidade da lei e do intérprete<sup>141</sup>), de interpretação isolada do ambiente de aplicação, precisa ser repensada.

Infere-se daí que *ser* e *dever-ser* tem que estar umbilicalmente ligados, de maneira coerente. Do contrário, seriam funestas as consequências e imensas as possibilidades de derrocada ou de superação do complexo normativo, desprovido de instrumentos aptos a gerar sua própria mudança diante das necessidades sociais.<sup>142</sup>

Como o suporte fático é sujeito a variações no espaço e no tempo, a revisão dos conceitos e normas precisa ser maleável o suficiente de modo a adequar-se na mesma proporção, e daí advém a relevância fundamental da historicidade e da relatividade no fenômeno jurídico.

Insuficiente, nesse novo paradigma, pensar o direito como algo pronto e acabado (tal qual supunham os modelos focados tão-somente na norma). Ao contrário, este tem que ser visto como sistema em construção, móvel, aberto, permeável e sensível à natural evolução dos fatos e às constantes mutações axiológicas. Vem daí a imprescindibilidade de se considerar a realidade social contemporânea na edição da lei, e apenas assim poderemos compreender os seus objetivos, com vistas a empreender a mais coerente e adequada interpretação da Constituição, ou até mesmo a eventual substituição da norma, por via da mutação constitucional.

Não é demais afirmar que o divórcio desses dois planos causa na consciência popular um fenômeno ao qual, segundo Cezar Peluso, a doutrina vem se referindo como “revolta entre os fatos e os códigos,”<sup>143</sup> capaz de pôr em xeque a legitimidade do ordenamento, comprometendo sua eficácia.

---

<sup>141</sup> BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 282.

<sup>142</sup>

<sup>143</sup> PELUSO, Antônio Cezar. A nova leitura da súmula 380 do Supremo Tribunal Federal. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 41, p. 28, set., 1993.

Como consequência da necessidade de análise aberta à multidisciplinaridade e de um olhar mais cuidadoso para o dado social, exigido pelo novo paradigma da complexidade, viu-se superado o modelo de direito enquanto mero sistema de normas, alheio àquelas questões que pudessem vir a causar embaraços ao rígido sistema imposto por autores como Kelsen e Hart.

Assim é que, aos poucos, o modelo individualista e o positivismo jurídico vêm perdendo espaço para interpretações do Direito mais condizentes com o paradigma de ciência emergente, no qual se exige também uma interpretação sistêmica do todo, e não mais compartimentada, estanque, como o era no pensamento mecânico-reducionista.

Não basta mais apenas a conformação do *status quo* vigente, em prol das elites dominantes: o novo direito é substancial, espalha-se por toda a vida social justamente para contribuir no acontecer de um mundo melhor. Desse modo, nada melhor que uma Constituição dirigente e democrática para reacender a promoção da igualdade e da dignidade humana.

Nesse novo contexto, o neoconstitucionalismo é o reconhecimento da centralidade dos Direitos Humanos nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, e tal modificação vai afetar profundamente a vida social: agora, é o homem (e não mais o indivíduo) que está no centro das discussões, devidamente inserto no meio social em que vive, e o fato de ser a complexidade das relações sociais levada em conta gerou um Direito ciente de seu papel de ator central no processo de construção de uma sociedade complexa.

Cumprido observar que o termo neoconstitucionalismo foi cunhado para caracterizar uma espécie de constitucionalismo contemporâneo, diferente em certos aspectos do constitucionalismo antigo (no qual a ênfase era baseado na centralidade dos princípios da tipicidade e da segurança jurídica).

Na lição de Inocêncio Mártires Coelho, diz-se que esse novo constitucionalismo tem por características marcantes:

- a) mais Constituição do que leis;

- b) mais juízes do que legisladores;
- c) mais princípios do que regras;
- d) mais ponderação do que subsunção; e
- e) mais concretização do que interpretação.<sup>144</sup>

O mesmo autor nos explicita o conteúdo de tais características. A primeira delas consiste no primado da prevalência da Constituição, que antes se considerava fonte mediata ou, simplesmente, fonte das fontes do direito, conferindo-se à lei função de regular de forma direta, imediata e soberana, todas as relações sociais. No novo paradigma constitucional, a Carta Constitucional assume a função de norma suprema e de fundamento de validade de todo o ordenamento, dotada de força normativa própria e eficaz.

Como consequência, emerge a segunda característica, segundo a qual se deve reconhecer nos julgadores o papel de legítimos criadores do direito, e não mais como simples reveladores da vontade da lei ou do legislador.

A terceira característica refere-se ao fato de que, uma vez reconhecida a não-correspondência entre texto e norma, se deve reconhecer a plurivocidade de sentido dos preceitos abertos contidos na Carta, cabendo aos intérpretes a busca da melhor visão hermenêutica dos princípios, adequada assim ao paradigma.

Em decorrência dessa plurivocidade, a quarta característica traduz o caráter singular da chamada interpretação constitucional, impassível de verificação mediante simples silogismo ou subsunção. Uma vez que os princípios são pautas axiológicas, seus conteúdos não podem ser absolutamente explicitados pelo legislador, cabendo aos intérpretes e aplicadores buscar a solução correta e justa à luz do caso concreto.

A quinta e última das características assinaladas pelo autor remete à distinção entre princípios e regras, já referida no item 2.1.2.1.5. Enquanto a

---

<sup>144</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Op. cit.*, 2008. p. 127 *et seq.*

interpretação é uma indagação acerca do conteúdo e o sentido de algo precedente, a concretização refere-se a algo futuro, sendo necessária para operar com princípios de modo a possibilitar aos intérpretes maior aproximação da ideia de Direito.<sup>145</sup>

Ana Paula de Barcellos, por sua vez, leva a cabo uma outra formulação de tais características, que, muito embora aproximada da exposta, opta por separar tais características em dois segmentos, sendo o primeiro referente aos elementos metodológico-formais e outro às características materiais.<sup>146</sup>

Segundo a autora, quanto aos caracteres metodológico-formais, o constitucionalismo atual opera sobre três premissas fundamentais, das quais dependem em boa parte a compreensão dos sistemas jurídicos ocidentais contemporâneos.

A primeira dessas premissas é a da normatividade da Constituição. De tal característica, decorre uma maior imperatividade de seus comandos, obrigando, portanto a sua maior observância e cumprimento.

Em seguida, vem o reconhecimento da superioridade da Constituição sobre o restante da ordem jurídica. Assim, deve toda a legislação infraconstitucional ter seu conteúdo adequado à Carta Constitucional, uma vez que a inobservância de seus preceitos redundaria na expulsão da norma do ordenamento, via Controle de Constitucionalidade.

Finalizando os caracteres metodológico-formais, aparece a centralidade interpretativa do texto constitucional: trata-se da aceitação de que a Constituição irradia seus efeitos por todo o ordenamento e, assim, devem os demais ramos do Direito receber ser interpretados também com olhos voltados à Constituição, ou seja, devem ser lidos como submissos àquela Carta de onde extraem suas validades e que é, ademais, o vetor axiológico de todo o

---

<sup>145</sup> *Idem, ibidem*, p. 127 et seq.

<sup>146</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. IN: CAMARGO, Marcelo Novelino (Org.) *Leituras complementares de direito constitucional: Direitos Fundamentais*. Salvador: Juspodivm, 2007.

ordenamento.

Sob o aspecto material, cita dois outros elementos caracterizadores do atual momento, sendo o primeiro deles a incorporação explícita de valores e opções políticas nos textos constitucionais, em especial no que diz respeito à temática dos direitos fundamentais: a dignidade da pessoa humana passa a ser a “lente” axiológica a dirigir o olhar sobre o ordenamento.

Assim, valores e opções políticas transformam-se em normas jurídicas, e torna-se indispensável desenvolver uma dogmática específica capaz de conferir eficácia jurídica a tais elementos normativos. Grande parte dos esforços da doutrina pátria, nos últimos anos, tem sido dedicada à discussão do tema.

O segundo elemento material a caracterizar o neoconstitucionalismo seria a expansão de conflitos específicos e gerais entre as opções normativas e filosóficas. Os conflitos específicos ocorrem quando há colisões, reais ou aparentes, entre diferentes comandos constitucionais, dotados de igual hierarquia e postulando soluções diversas. Não há como hierarquizá-los em abstrato, dada sua fundamentalidade.

Fato é que a grande novidade desse novo constitucionalismo está justamente no esforço pela concretização fática dessas premissas teóricas, por meio da elaboração de novas técnicas jurídicas que possam ser aplicadas de maneira mais eficaz e ampla, beneficiando uma base maior de cidadãos/jurisdicionados. Esta técnica jurídica de superioridade, imperatividade, normatividade e centralidade da Constituição só será transformada em realidade e virá a colaborar para transformar de fato a vida dos homens por meio de ampla comunhão de forças capaz pôr em prática os ideais do neoconstitucionalismo.

É importante, ainda, ressaltar que, conforme expõe Renato Lopes Becho, o termo “neoconstitucionalismo” é apontado como a denominação de uma quarta corrente filosófica, ao lado do jusnaturalismo, do juspositivismo e

do realismo jurídico, sendo que, nessa acepção, se confunde com a própria denominação “escola dos direitos humanos”<sup>147</sup>. Citando diversos autores, refere-se ao fato de que tanto os direitos humanos quanto o neoconstitucionalismo estão em fase de elaboração, não havendo como se ter certeza da terminologia nem da nomenclatura que serão posteriormente utilizadas. Coerentemente com as exposições de Boaventura de Sousa Santos acerca do paradigma “emergente”, assevera ainda que vivemos em uma época de transição e indefinição social – ao que acrescentaríamos também o curso de uma transição epistemológica.

Não é demais asseverar que, no que tange ao direito tributário, a Constituição de 1988 dedicou um capítulo rico e detalhado para o mesmo, que contém, além das competências impositivas de cada ente, também vasta principiologia dotada de inestimável valor axiológico, não havendo dúvida de que tal pauta deve permear a devida compreensão de seus preceitos.

#### 4.3 INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Como já exposto, a aceitação de determinado saber como científico, sob a égide do paradigma da modernidade, exigia a demonstração de que dispunha o mesmo de instrumentos capazes de submeter seus objetos aos requisitos de neutralidade e rigor matemático-científico, e, inicialmente, as ciências sociais encontravam-se excluídas desse modelo.<sup>148</sup>

O esforço do direito para ser assumido enquanto ciência nestes padrões resultou no método subsuntivo de aplicação da norma, por meio do qual cabia ao jurista a tarefa de fazer incidir o conteúdo previamente determinado no texto legal à situação fática.

A essa filosofia da consciência é que o paradigma da modernidade e o neoconstitucionalismo opõem a necessidade de reconhecimento do papel

---

<sup>147</sup> BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 242.

<sup>148</sup> OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 190.

do intérprete no processo hermenêutico, quer por exigência de uma Carta Constitucional principiológica, quer em virtude da inadequação do modelo meramente subsuntivo a esse novo paradigma.

É de se destacar, ainda, o fato de ser o neoconstitucionalismo verdadeiro ponto de confluência do jusnaturalismo com o positivismo jurídico, identificando-os Luis Roberto Barroso como “opostos, mas, por vezes, singularmente complementares”, asseverando em seguida que “o pós-positivismo busca ir além da legalidade escrita, mas não despreza o direito posto”.<sup>149</sup>

Nesse diapasão, verifica-se a existência de uma nova hermenêutica, na qual já não é possível a visualização do intérprete como solto no espaço, alheio à realidade em que vive, imune, portanto aos fatos, valores e preconceitos recebidos por si do meio em que vive.

Com efeito, numa visão de mundo tendente à matematização da realidade e à impermeabilidade do cientista às informações não contidas nos modelos por si trabalhados, não caberia outro papel ao intérprete da lei que não o de observador alheio aos efeitos sociais do seu trabalho hermenêutico (uma vez que, como visto também o Direito pleiteava seu reconhecimento enquanto ciência).

Esse juiz/intérprete era tomado como sujeito eivado de sua epocalidade, a-histórico e neutro, adequando-se perfeitamente ao papel que lhe era conferido no paradigma moderno, de mero aplicador da lei via processo de subsunção – reles verificador de acoplação da descrição de um fato do mundo fenomênico à descrição da hipótese contida no antecedente da norma.

Esse modelo interpretativo, com efeito, já não é condizente com as necessidades do modelo principiológico adotado no contexto do neoconstitucionalismo.

---

<sup>149</sup> BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Boletim de Direito Administrativo*, São Paulo: v. 23, n.1, 2007. p. 22.

Com fulcro em Heidegger, Gadamer enfrenta tal discussão sob nova ótica, na qual a questão da contextualidade do sujeito cognoscente adquire papel central no processo interpretativo: é necessário o reconhecimento, portanto, de que não há compreensão adequada de como o intérprete conhece o mundo que não passe pelo seu reconhecimento como indivíduo não-neutro.<sup>150</sup>

É fato que, sempre que se adentra num processo interpretativo, o sujeito o faz trazendo em sua bagagem todas as experiências prévias, pré-conceitos e pré-compreensões de que dispõe, não sendo possível nem mesmo a obtenção de um sentido qualquer sem tal instrumental.

É a história que fornece ao intérprete o substrato para a formação do “eu-hermenêutico”. Sua subjetividade, que era negada na ideia hermenêutica da modernidade, hoje assume a posição de condição de possibilidade do processo de significação, pressuposto inarredável para a apreensão do objeto.

Perceba-se, pois, que a nova hermenêutica inverte a polaridade: enquanto no método de Bacon e Descartes a vivência e as pré-compreensões deviam ser expurgadas do processo cognitivo do cientista, passam essas agora à condição de elementos essenciais, inarredáveis para uma atividade intelectual qualquer.<sup>151</sup>

É necessário o reconhecimento, portanto, de que os valores do sujeito influenciam no resultado do processo interpretativo. Como bem expôs Marco Aurélio Greco, é inevitável que, diante da presença de um componente ideológico na interpretação, o intérprete venha a ler o objeto com a influência de seus valores, ressaltando que “uns podem colocar em primeiro lugar a solidariedade, em segundo lugar a segurança, em terceiro a liberdade, e em quarto a propriedade”, enquanto que outros podem tomar os mesmos valores

---

<sup>150</sup> GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 1997, v.1. *passim*.

<sup>151</sup> OLIVEIRA, Felipe Faria de, *Op. cit.*, p. 200.

em ordem absolutamente diferente.<sup>152</sup>

Verificado, portanto, que a subjetividade do intérprete é pressuposto inarredável de uma interpretação qualquer, é necessário assentar que o intérprete não se encontra, contudo, absolutamente livre. Não há que se falar em atribuição de sentido de forma arbitrária ao texto. Mesmo diante da constatação da impossibilidade de formulação de um método capaz de obter garantia de correção do processo hermenêutico – o que já era afirmado por Hans Kelsen<sup>153</sup> -, não deve o intérprete descuidar dos princípios e valores ínsitos ao ordenamento, sob pena de incorrer numa interpretação solipsista, portanto inadequada.

Como aduz Lenio Luiz Streck, “os juízes deveriam interpretar uma lei de modo a poderem ajustá-la o máximo possível aos princípios de justiça pressupostos em outra parte do direito”<sup>154</sup>, sendo que tal exigência deve-se ao fato de que está essa lei inserida num todo, devendo ser coerente com o mesmo (visão holística do sistema) e, ainda, porque se presume o respeito do legislador aos princípios tradicionais de justiça.

Sintetizando o que já fora até aqui exposto, temos que diante de um objeto qualquer já não é suficiente à compreensão possível mais adequada de seu conteúdo a simples análise do mesmo desvirtuado do meio no qual está inserto, desprovido portanto de sua temporalidade. No caso de uma norma, há de se considerá-la diante de todo o ordenamento posto, de seus princípios e valores, bem como das necessidades verificáveis no momento histórico da interpretação, e é justamente uma interpretação da norma insculpida no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal mais coerente com o todo do ordenamento – e não apenas com a regra de liberdade de crença – o que se busca com o presente estudo.

Corroborando para a melhor sistematização das exigências dessa nova hermenêutica, a doutrina constitucionalista e os hermeneutas jurídicos

---

<sup>152</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.p. 385.

<sup>153</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 387 et seq..

<sup>154</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 250.

têm direcionado seus esforços no sentido de oferecer-nos os princípios norteadores de uma interpretação constitucional adequada a nosso momento histórico, sendo interessante referirmo-nos, ainda que brevemente, a alguns desses princípios, posto que nos serão úteis para a consecução dos objetivos almejados.

O *princípio da supremacia da Constituição* impõe que toda e qualquer interpretação constitucional deve se assentar no pressuposto de superioridade jurídica da Constituição sobre os demais atos normativos no âmbito do Estado. O princípio, já explicitado por Sieyès antes mesmo da revolução francesa, fora reafirmado pela Suprema Corte americana quando do julgamento do caso *Marbury vs. Madison* e hoje não encontra resistência de maior peso, sendo pacífica sua aceitação pela doutrina.<sup>155</sup>

Já o *princípio da unidade da Constituição*, conforme nos ensina J. J. Gomes Canotilho, impõe que a análise da extensão de qualquer dispositivo constitucional leve em conta a totalidade da Carta, uma vez que tal princípio

quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como ponto de orientação, guia de discussão e factor hermenêutico de decisão, o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar.<sup>156</sup>

Fica aqui explicitado que o processo de interpretação deve sempre considerar as normas constitucionais de maneira não isolada, mas sim como preceitos integrados ao todo formado também pelas demais regras e princípios.

É válida, ainda, a observação de Gilmar Mendes, segundo a qual “esse princípio compreende e dá suporte, se não a todos, pelo menos à grande maioria dos cânones de interpretação constitucional.”<sup>157</sup>

É por meio do *princípio da concordância prática ou da harmonização*

---

<sup>155</sup> BARROSO, Luis Roberto, *Op. cit.*, p. 166.

<sup>156</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes, *Op. cit.*, p. 1223.

<sup>157</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Op. cit.*, 2008, p. 114.

que o princípio da unidade da Constituição se concretiza, consistindo tal princípio no mandamento dirigido ao intérprete para que, em caso de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, adote a solução que aperfeiçõe a realização de todos, sem que isso implique na negação de algum deles.<sup>158</sup>

O *princípio da razoabilidade*, por sua vez, tem sua origem e desenvolvimento ligados à garantia do *due process of law*, e é verificável em dois aspectos: no primeiro, de cunho meramente procedimental (*procedural due process*), restava presente cláusula de rejeição de qualquer conotação substantiva, enquanto que no segundo (de caráter substantivo), chamado *substantive due process*, os valores de justiça passam a ser admitidos como parâmetro.

A razoabilidade é, portanto, ferramenta de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior do ordenamento jurídico, que é a justiça.<sup>159</sup>

Essa razoabilidade deve ser aferida sob dois diferentes pontos de vista: dentro da lei (razoabilidade interna) e fora dela, ou seja, em relação aos meios e fins preconizados pelo texto Constitucional.

A razoabilidade interna, segundo Luis Roberto Barroso, refere-se a uma relação racional e proporcional entre princípio, meio e fim.<sup>160</sup> Rompida a conexão entre os motivos, meios e fins, inexistente razoabilidade e portanto ausente a constitucionalidade da norma.

A razoabilidade externa, por seu turno, faz referência à adequação do mandamento da norma aos meios e fins admitidos pelo próprio texto constitucional.

Bastante explicativo a esse respeito é o posicionamento do Tribunal Constitucional Federal Alemão:

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e exigível,

---

<sup>158</sup> *Idem, ibidem*, p. 114.

<sup>159</sup> BARROSO, Luis Roberto, *Op. cit.*, p. 230.

<sup>160</sup> *Idem, ibidem*, p. 233.

para que seja atingido o fim adequado. O meio é adequado quando, com o seu auxílio, se pode promover o resultado desejado; ele é exigível quando o legislador não poderia ter escolhido outro igualmente eficaz, mas que seria um meio não-prejudicial ou portador de uma limitação menos perceptível a direito fundamental.<sup>161</sup>

Finalizando esse tópico, é conveniente ressaltar, valendo-nos uma vez mais dos ensinamentos de Gilmar Mendes, que a doutrina da interpretação é o núcleo essencial da própria Teoria do Direito, à medida que os traços do novo constitucionalismo já exposto podem ser encarados tanto como causa quanto como consequência da interpretação constitucional.<sup>162</sup>

De todo o exposto no presente capítulo, emerge a necessidade de se estudar a regra disposta no art. 150, VI, “b” sob a ótica do paradigma aqui demonstrado. Tal conclusão, antes de relevar opção teórica, emana do seio das necessidades sociais, que clamam por um Direito não mais alheio a seu lugar no mundo dos viventes, e sim consciente da necessidade de levar em conta os valores consagrados pelo sistema.

---

<sup>161</sup> BVerfGE, 30, 292 (316), *apud* BARROSO, Luis Roberto, *Op. cit.*, p. 234.

<sup>162</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Op. cit.*, 2008, p. 114, p. 129.

## 5 ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

### 5.1 DO PODER DE TRIBUTAR AO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: OS TRIBUTOS NÃO-VINCULADOS COMO FONTE DAS RECEITAS NECESSÁRIAS À EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Vivemos num Estado democrático de Direito. Tal afirmação decorre do fato de vivermos sob a égide da lei (Estado de Direito) e guiados por valores de solidariedade e socialidade (Estado Democrático, cfe. CF, art.1º).

Segundo Douglas Yamashita, podemos conceituar o Estado Democrático de Direito como sendo a busca pela justiça social (CF, arts. 3º, I), que consiste numa justa distribuição de renda e em igualdade de chances a todos, e pela segurança social, que se subdivide em bem-estar social (CF, art. 186, VI, e 193, consistente na prestação de serviços públicos básicos e nos seguros sociais) e assistência social, consubstanciada no auxílio mínimo necessário aos cidadãos.<sup>163</sup>

Percebe-se, então, da conceituação acima oferecida, que a opção da Carta vigente por um modelo de Estado Democrático de Direito traz em si as perspectivas de mudanças estruturais profundas, oriundas do mandamento de otimização dos direitos sociais para redução das desigualdades – que, ademais, é ainda um objetivo fundamental da República (CF, art. 3º, III).

Como decorrência lógica dessas novas necessidades – sobretudo num Estado que, apesar dos avanços, ainda se encontra na incômoda posição de 3º país mais desigual do mundo<sup>164</sup> -, é necessário que o Estado obtenha de alguma forma recursos para se autossustentar, pois, de outro modo, os direitos consubstanciados no texto constitucional estariam inevitavelmente destinados a se tornarem letras mortas.

---

<sup>163</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. IN: *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 59.

<sup>164</sup> RELATÓRIO PNUD 2010.

Nesse contexto, o Estado brasileiro é caracterizado como um estado fiscal, que, no dizer de José Casalta Nabais, é um estado cujas necessidades são cobertas por tributos não-vinculados<sup>165</sup> – diferente, portanto, do estado absolutista patrimonial, que se financiava com os rendimentos de seu patrimônio, e do estado tributário, que tem por fundamento a cobrança de tributos vinculados a contraprestações, com ênfase nas taxas.

Assim é que, ausente (em regra) o Estado da atuação direta na economia – em contraposição à visão reinante no estado patrimonial -, resta presente a necessidade da fiscalidade, caracterizada como a organização do tributo no escopo de abastecer os cofres públicos para consecução de suas finalidades.

É bom que se frise que não há, nesse ponto, outro caminho viável para um estado capitalista que reconheça a existência dos Direitos Sociais (conforme demonstrou Juan Manuel Barquero Estevan<sup>166</sup>), e que esse reconhecimento é inconteste sob a égide da Carta vigente (art. 6º). A necessidade de novos recursos surgida da emergência de novos deveres impostos ao Estado na concretização dos Direitos Fundamentais deve ser suprida, sobretudo, com recursos provenientes da cobrança de impostos, ficando os tributos contraprestacionais reduzidos a um papel secundário e minimizado no financiamento das atividades estatais.

A impossibilidade de financiamento prioritário por meio de tributos contraprestacionais é latente no texto constitucional, que garantiu expressamente a gratuidade ao usuário, por exemplo, dos serviços relacionados à segurança pública, à saúde e à educação, respectivamente em seus arts. 144, 196 e 205. Resta claro, portanto, que a Carta de 1988, seguindo a mesma trilha pela qual se orientaram as demais Constituições

---

<sup>165</sup> NABAIS, José Cabalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 191.

<sup>166</sup> Em ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002. p. 106 et seq.

democráticas contemporâneas,<sup>167</sup> optou por constituir um estado fiscal, sendo tal afirmação fundada nos valores ali privilegiados e, ainda, na ênfase dada aos impostos como forma de financiamento.

Percebe-se, do já exposto, a nova configuração da função do estado fiscal: passa o mesmo a ser instrumento indispensável à promoção da dignidade da pessoa humana, sendo atribuído à fiscalidade, nesse contexto, o papel de viabilizar (via obtenção de recursos) o financiamento da promoção de valores e direitos constitucionalmente assegurados.

Sob o paradigma liberal analisou-se, e ainda analisa-se majoritariamente, o fenômeno da tributação sob a ótica que o vê como imposição de um dever pelo Estado, valendo-se de sua condição de superioridade sobre os jurisdicionados. Tratava-se tão somente de questão de poder.

Num primeiro momento, tal relação fora explicada por via do conceito de soberania estatal – sem enfoque portanto na relação jurídica presente -, imposta aos indivíduos sem necessidade de maiores fundamentações. A essa visão, foi posteriormente oposta a ideia normativista de tributação, para a qual o poder tributário é antes decorrência do sistema jurídico, materializada no exercício de uma competência tributária devidamente delineada, representando portanto aum avanço sobre a visão conceitual, na medida em que aqui já resta presente uma relação jurídica.<sup>168</sup>

Tais concepções, como não poderia deixar de ser, geraram no inconsciente coletivo uma aversão à tributação, condizente com a ideia de Robert Nozick de tributação como roubo<sup>169</sup> e mesmo com a já referida associação enunciada pela Suprema Corte americana entre o poder de tributar e o poder de destruir.

Essa visão, quer pelos fatores já explicitados no capítulo 4, quer

---

<sup>167</sup> NABAIS, José Cabalta, *Op. cit.*, 2009, p. 200.

<sup>168</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 248 et seq.

<sup>169</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1974.

pela principiologia e pelos valores identificados na Carta de 1988, já não se sustenta. Nas palavras de Alberto Nogueira,

em contextos como o brasileiro, nos quais a tributação se apresenta como instrumento afinado com a teoria da rejeição social, como na análise de Ives Gandra da Silva, à luz do Estado Democrático de Direito (princípio/matriz) da Constituição de 1988 (Preâmbulo e art. 1º), não mais se admite tergiversar quanto à verdadeira e jurídica função do tributo, que é o da concretização das necessidades do cidadão brasileiro – e não o de oprimi-lo, a pretexto de ser o da mera previsão em lei (infraconstitucional), o que não pode continuar sendo, contra a *letra* e o *espírito* do regime adotado após a superação do período autocrático técnico-burocrático-militar<sup>170</sup>

É nesse contexto que emerge, permeado de justificativas – e mesmo exigências – valorativas, o dever fundamental de pagar impostos.

Como bem aduz José Casalta Nabais, autor da obra que vem popularizando tal dever entre os estudiosos da área,

o tratamento constitucional e dogmático dos deveres fundamentais tem sido descurado nas democracias contemporâneas. O esquecimento a que têm sido votados os deveres fundamentais é manifestamente visível quando confrontado com o tratamento dispensado aos direitos fundamentais [...] explica-se, basicamente e por via de regra, pelo ambiente de militantismo antitotalitário e antiautoritário que se via quando da aprovação das atuais constituições.<sup>171</sup>

Explicado o limbo teórico a que vem sendo relegada a ideia de direitos fundamentais, fornece-nos o autor um balizamento para o seu melhor entendimento, segundo a qual

o entendimento adequado dos direitos fundamentais rejeita simultaneamente os extremismos de um liberalismo que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos e de um comunitarismo que dissolve a liberdade individual.<sup>172</sup>

No caso da Constituição brasileira de 1988, a existência dos deveres fundamentais é patente à medida que há o reconhecimento, em seu art. 6º, de direitos sociais, sendo certo que tais direitos fundamentais de 2ª dimensão (relacionados ao valor igualdade) não poderiam ser implementados

---

<sup>170</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania tributária na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 83.

<sup>171</sup> NABAIS, José Casalta, *Op. cit.*, 2009, p. 673.

<sup>172</sup> *Idem, ibidem*, p. 673.

de outra forma que não mediante o dever implícito de pagar impostos.

Não se sustenta, portanto, a visão do fenômeno tributário enquanto simples exercício de poder do Estado, exigência não necessariamente fundamentada de sacrifícios do cidadão-contribuinte.

No novo Direito, sistemático, constitucionalizado, o dever fundamental de pagar impostos constitui-se em “contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”,<sup>173</sup> autêntica participação dos cidadãos na formação de uma sociedade balizada pela liberdade e pela igualdade.

## 5.2. A DISCUSSÃO SOBRE A COBRANÇA DE TRIBUTOS DAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Não é nova a discussão acerca da legitimidade da exclusão do dever das entidades religiosas de contribuir com suas parcelas de recursos para a consecução dos fins estatais. Ironicamente, podemos verificar a defesa da tributação dos entes religiosos nas pregações do padre português Antônio Vieira, como se vê no excerto a seguir, extraído de um sermão proferido em 14 de setembro de 1642:

O sal do reino, de que depende sua conservação histórica, são os impostos. E para que sejam pagos prontamente, evitando-se as queixas, devem recair sobre os três “estados” do reino (como a morte recai sobre todos), e não apenas sobre o do “povo”, o que implica suspensão da isenção eclesiástica e de privilégios da nobreza.<sup>174</sup>

Clássica, ainda, é a obra “O que é o Terceiro Estado?” na qual o abade Emmanuel Joseph Sieyès, uma das principais influências da revolução francesa, trata da injusta situação do chamado terceiro estado (que eram os cidadãos não-pertencentes à nobreza ou ao clero) na França pré-revolução, uma vez que apenas estes eram chamados a colaborar com as despesas estatais. O clero era, também naquele momento histórico, dispensado do

<sup>173</sup> *Idem, ibidem*, p. 674.

<sup>174</sup> VIEIRA, Antonio, Padre. Sermão de Santo Antonio. IN: VIEIRA, Antonio, Padre. *Sermões*. São Paulo: Hedra, 2003. p. 316.

pagamento de tributos.

Inobstante a pouca atenção dada pelos tributaristas ao tema, é absolutamente necessária uma maior reflexão acerca dessa imunidade, e, se não forem suficientes as razões teóricas, verificações de ordem empírica podem se prestar a tal demonstração..

Conforme já expusemos em capítulos anteriores, a doutrina tributária brasileira tende a definir as imunidades tributárias por meio de seus contornos normativos (como limitação ou exclusão do poder de tributar, ou ainda como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada) ou a declará-las como instrumento de defesa dos direitos fundamentais de liberdade.

Ocorre, entretanto, que, diante do novo paradigma exposto no capítulo 4, salta aos olhos a necessidade de analisarmos tal instituto à luz da nova interpretação constitucional, verificando-se, assim, sua compatibilidade não só com o direito fundamental à liberdade de crença, mas também com os demais princípios e valores expressos na Carta Constitucional de 1988.

Antes ainda de adentrarmos na análise da conformidade da interpretação usual dada pela doutrina àquela imunidade consubstanciada no art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal, são necessárias algumas observações prévias.

A primeira é a de que, por tratar-se de dispositivo ligado ao fenômeno religioso, deve o intérprete dispensar especial esforço no sentido de buscar analisá-lo com a maior coerência possível, sobrepondo as balizas constitucionalmente impostas (sobretudo o caráter de laicidade estatal) às suas próprias concepções metafísicas.

Por óbvia que pareça, tal exigência é de difícil execução, justamente por ser o sentimento religioso alocado numa esfera inalcançável pelo pensamento racional. Como ensina Eduardo Bittar,

Normalmente, a discussão sobre a relação entre direito e religião vem atravessada por dificuldades que derivam de duas matrizes, quais sejam, de um lado, o sectarismo, de outro, o positivismo. Em função desses dois limitadores culturais, a relação entre direito e religião não encontra um espaço sincero para sua afirmação,

tornando o tema uma das mais ostensivas perspectivas do vazio discursivo pós-moderno. Em geral, a escusa do jurista de discutir a relação se deve ao fato de que também concebe essa relação de modo sectarizado, ou se vê aprisionado dentro das grades do direito como técnica especializada, e que, portanto, para produzir ciência não poderia exprimir juízos religiosos.<sup>175</sup>

Verifica-se, também, a emergência de outro obstáculo à discussão do tema aqui exposto: mesmo dentre a parcela de juristas que não se volta à discussão tão somente da norma jurídica e de sua estrutura, há grande dificuldade para discutir a imunidade dos templos de qualquer culto, e demonstração clara desse aspecto é a defesa, *data vênia* sem a devida reflexão, da ideia de que a tributação, por si só, representaria injustificável intromissão do Estado nos assuntos religiosos.

Em nenhuma das obras de direito tributário aqui referidas, constantes da referência ao final do trabalho, e nem mesmo nas decisões do Supremo Tribunal Federal encontradas na pesquisa, houve esforço na demonstração de como uma interpretação não-extensiva da referida imunidade poderia representar ofensa ao direito fundamental de liberdade dos indivíduos que têm crenças. Do contrário, apenas se repete a afirmação, oriunda entre nós da obra de Ricardo Lobo Torres, de que a imunidade dos templos de qualquer culto é instrumento de defesa do direito fundamental à liberdade de crença, sem entretanto cotejar tal interpretação com o restante do texto constitucional, ou ao menos com os fundamentos, objetivos e princípios da República ali inscritos (arts. 1º, 3º e 4º).

Pedindo *vênia* novamente, essa é a razão pela qual afirmamos que o dispositivo que materializa a opção do constituinte de excluir o dever de colaboração dos proprietários dos templos de qualquer culto com seus respectivos quinhões para a consecução dos objetivos do Estado não recebe o devido tratamento pela doutrina e jurisprudência pátrias.

É de se ressaltar ainda que a não-discussão do tema causa maior espanto diante da importância social de que se reveste tal decisão. Sendo

---

<sup>175</sup> BITTAR, Eduardo C. B., *Op. cit.*, p. 445.

clara a opção constitucional por um Estado atuante no sentido da promoção dos Direitos sociais, como já demonstrado, e diante ainda da grandiosidade dos desafios impostos ao Estado brasileiro no que tange à efetivação dos mesmos, tem-se por cristalina a necessidade de um alargamento da base de contribuintes, pelo que qualquer norma que vá em sentido contrário é merecedora de discussão crítica dentro da comunidade jurídica.

Essa discussão, conforme já exposto no item 1.6, tem que ser pautada por uma linguagem laica - a única aceitável para discussão dos assuntos referentes à esfera pública -, o que não significa excluir do diálogo o ator religioso: sua oitiva é desejável e mesmo indispensável na busca pela melhor solução dos problemas que lhe dizem respeito, desde que não perca de vista que sua fala vale pelos próprios termos, e não por quaisquer argumentos de autoridade.

### 5.3 A DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A fim de fornecer importantes subsídios para a melhor compreensão das questões aqui discutidas, é interessante que sejam trazidos ao presente trabalho dados esclarecedores quanto ao atual estado da tributação no Brasil, certamente indispensáveis para posterior emissão de um juízo adequado da norma insculpida no art. 150, VI, “b” da CF.

Inicialmente, fazemos referência a recente estudo publicado pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) acerca da distribuição da carga tributária no sistema tributário brasileiro.<sup>176</sup>

Restou ali demonstrado que a arrecadação de tributos no Brasil ocorre regressivamente, com os menos favorecidos pagando mais impostos, em termos proporcionais, do que as elites econômicas: um trabalhador que

---

<sup>176</sup>Disponível em: <<http://desafios2.ipea.gov.br/sites/000/17/edicoes/52/pdfs/rd52not08.pdf>>  
Acesso em: 31 abr. 2010.

recebe até 2 (dois) salários mínimos destina 53.9% de sua renda para o pagamento de tributos, enquanto que os cidadãos cuja faixa de renda esteja acima dos 30 (trinta) salários mínimos é chamado a contribuir com os cofres públicos na proporção de 29% de suas rendas. Contando-se em dias, os primeiros trabalharão 91 (noventa e um) dias a mais que os cidadãos de maior poder aquisitivo apenas para o pagamento de seus tributos. Os 10% mais ricos, segundo o mesmo estudo, destinam apenas 22,7% de sua renda para arcar com suas obrigações fiscais.

RENDA MENSAL FAMILIAR	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - 2004	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - 2008	DIAS DESTINADOS AO PAGAMENTO DE TRIBUTOS
ATÉ 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
MAIS DE 30 SM	26,3	29,0	106
CTB	32,8	36,2	132

FONTE: IPEA

Por outro lado, segundo pesquisa realizada pelo instituto Análise de pesquisa, amplamente divulgada na imprensa<sup>177</sup> (em órgãos como Veja, Istoé, O Estado de São Paulo e Jornal do Brasil), o faturamento mensal revelado apenas pelas igrejas cristãs (católica e evangélicas neo-pentecostais e

<sup>177</sup> Disponível em: <[http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20091011/not\\_imp449133,0.php](http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20091011/not_imp449133,0.php)>; e <[http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/34003\\_A+FE+QUE+MOVE+MONTANHAS+DE+DINHEIRO](http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/34003_A+FE+QUE+MOVE+MONTANHAS+DE+DINHEIRO)>; e <<http://www.jblog.com.br/outraspaginas.php?itemid=23602>>. Acesso em: 24 set. 2010.

pentecostais) ultrapassa 1,7 bilhão de reais, alcançando as igrejas evangélicas o valor de R\$1.032.081.300,00 (um bilhão, trinta e dois milhões, oitenta e um mil e trezentos reais), equivalentes, portanto à receita anual de R\$12.384.975.600,00 (doze bilhões, trezentos e oitenta e quatro milhões, novecentos e setenta e cinco mil e seiscentos reais).

A Igreja Católica, por sua vez, arrecada, segundo a mesma pesquisa, o valor mensal médio de R\$680.545.620,00 (seiscentos e oitenta milhões, quinhentos e quarenta e cinco milhões, seiscentos e vinte mil reais) valor este que anualizado equivale a uma receita de R\$8.166.547.440,00 (oito bilhões, cento e sessenta e seis milhões, quinhentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e quarenta reais).

Não é demais asseverar, ainda, que os fiéis das igrejas evangélicas pentecostais são os de renda familiar média mais baixa (R\$1.496,00) seguidos pelas demais religiões evangélicas, com renda familiar média de R\$2.202,00, e que são justamente os pentecostais os que mais doam - tanto em valores proporcionais (2,34% de sua renda familiar) quanto em valores brutos (R\$34,00 mensais per capita, contra R\$11,00 dos católicos).<sup>178</sup>

*Percebe-se, portanto, que o cidadão que mais paga dízimo (mesmo em valores brutos) é justo aquele mais duramente tributado pelo sistema (em mais de 50% do seu ganho), e que a entidade que vai arrecadar os bilhões pagos em regra por trabalhadores como ele não se verá obrigada a pagar tributo sobre tais receitas. E o que mais gera perplexidade: tal situação é amplamente defendida pela doutrina e jurisprudência pátrias, com fulcro numa exótica “interpretação ampliativa”!*

A título de comparação, a arrecadação das Igrejas equivale, segundo as mesmas fontes, ao faturamento de todas as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, sendo superior à arrecadação de quase todos os Estados da federação (isoladamente). Trata-se, ainda, de receita superior ao dobro dos gastos do Governo Federal com o programa Bolsa Família, que

---

<sup>178</sup> NERI, Marcelo Cortês (Coord.). *Economia das religiões*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, CPS, 2007. Disponível em: <[www.fgv.br/cps/pesquisas/religioes](http://www.fgv.br/cps/pesquisas/religioes)>. p. 35. Acesso em: 04.09.2010.

atendeu em 2008 11,6 milhões de famílias.

Diante desse quadro, não concebemos como razoável a defesa sem discussão do direito de não pagar impostos de que gozam as entidades religiosas, que já arrecadam – levando-se em contas apenas as religiões cristãs - mais de 20 (vinte) bilhões de reais por ano, em contraste com a tributação em 53,9% do rendimento do humilde fiel que paga religiosamente seu dízimo.

Não é demais observar, ainda, que, além do não-recolhimento dos tributos federais que seriam devidos (sobretudo Imposto de Renda e contribuições), é certo que a grande maioria desses valores ingressou no cofre de tais instituições por meio de atividades que, não fosse a atividade interpretativa extensiva levada a cabo pela doutrina e jurisprudência pátrias, estariam sujeitas ao recolhimento de diversos tributos, sobretudo ICMS (nas vendas realizadas) e ISS (sobre pagamentos por serviços diversos ou dízimos).

#### 5.4 ARGUMENTOS EM DEFESA DA TESE QUE VÊ A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO INSTRUMENTO DE DEFESA DA LIBERDADE RELIGIOSA

Feitas essas considerações prévias, podemos adentrar na discussão do principal argumento levantado em defesa da interpretação dita “extensiva” da imunidade dos templos de qualquer culto: a ideia de que o instituto é instrumento de defesa da liberdade religiosa consubstanciada no art. 150, VI da CF.

Diz a Constituição Federal:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

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

Como o assunto liberdade religiosa já fora tratado no capítulo 1, basta aqui referir-nos à noção de liberdade religiosa veiculada mesmo por Roque Antonio Carrazza, segundo o qual tal liberdade apresenta 3 (três) dimensões: no foro individual, materializa-se no direito de ter convicções sobre assuntos espirituais; em sua dimensão social, consiste à liberdade para manifestar livremente tais entendimentos e, no que tange à dimensão política, consubstancia no direito à objeção de consciência, que é a faculdade de subtrair-se a exigências legais que contradigam tais crenças, desde que se submeta a cumprir a obrigação alternativa legalmente fixada (CF, art. 5º, VIII).<sup>179</sup>

Diante de tal descrição, que não destoaria da praticada pela doutrina constitucional, conforme item 1.5, põe-se a questão necessária: haveria ofensa ao direito de liberdade de crença se não houvesse em nosso ordenamento a garantia insculpida no art. 150, VI, “b” da CF?

Não enxergamos como tal proposição se justifique. A individualidade, a fé e a crença de cada indivíduo - em Cristo, Maomé, Exu, Buda ou em qualquer doutrina a que se queira dedicar à própria força espiritual - não seria diretamente ou consideravelmente atingida caso fossem as entidades religiosas chamadas a contribuir com seu quinhão para a promoção dos fins públicos almejados pelo Estado Democrático de Direito.

Não foi por acaso que nos valem do uso do vocábulo “diretamente” no parágrafo acima. Com efeito, não há uma só norma constitucional que, por via indireta, não seja instrumento de defesa dos direitos fundamentais: a própria Carta, a rigor, tem essa função.

Nesse sentido, afirmar que as normas constitucionais de algum modo protegem algum direito fundamental devem ser ampliativamente interpretadas surtiria curioso efeito, visto que, ao invés de conflitos entre *normas* que precisam ser devidamente consideradas, passaríamos a estar diante de *normas de interpretação ampliativa* que devem ser devidamente

---

<sup>179</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Op. cit.*, p. 783.

consideradas – o que levaria a um desarrazoado conflito entre “super-normas”, que decerto não teria parâmetros de equacionamento diferentes dos hoje utilizados para antinomias entre normas, sejam elas normas-regra ou de caráter principiológico.

A concretização dos mandamentos constitucionais, como já se expôs, deve ser maximizada levando-se em conta o todo coerente da Carta, sem jamais perder de vista o princípio da unidade da Constituição. Não há um princípio qualquer supremo que possa sobrepor-se aos demais, e como prova disso até mesmo o direito fundamental à vida pode ser excepcionado (CF, art. 5º, XLVII).

Os próprios autores de direito tributário já referidos ao longo do capítulo 2 não lograram êxito (ou ao menos empreenderam esforços) em demonstrar a ofensa a que seria submetida à liberdade religiosa dos indivíduos caso houvesse uma regular tributação das Igrejas, restringindo-se à simples afirmação de que o dispositivo deve ser interpretado de maneira ampliativa por constituir-se em verdadeiro instrumento de defesa dessa liberdade.

Tentaremos, pois, buscar as principais razões que podem ter levado ao entendimento de que a tributação das Igrejas constituir-se-ia em ofensa à liberdade de crença dos cidadãos.

Um argumento, encontrado em Aliomar Baleeiro,<sup>180</sup> a cuja existência se referem Roque Antonio Carrazza<sup>181</sup> e Ricardo Lobo Torres,<sup>182</sup> é o dos que afirmam que a falta de capacidade contributiva dos templos seria o fundamento de tal imunidade, sendo certo que tal referência é feita tão somente para ser rechaçada em seguida por ambos os autores.

Diante das receitas expostas no subitem anterior e do forte crescimento das entidades religiosas tanto no que se refere à quantidade de

---

<sup>180</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

<sup>181</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Op. cit.*, p. 787.

<sup>182</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, p. 252.

fiéis quanto de templos,<sup>183</sup> ou mesmo diante do avanço de algumas dessas entidades sobre diversos setores da economia,<sup>184</sup> resta claro que não subsistem motivos para tal afirmação.

Não é demais lembrar, ainda, que o próprio ordenamento dispõe de instrumentos aptos a lidar com situações de ausência de capacidade contributiva. Se uma empresa qualquer não tiver lucro, não será a mesma chamada a pagar tributos sobre seu resultado, e não seria outra a solução utilizada caso as igrejas passassem a pagar tributos.

Mesmo em relação aos impostos sobre a circulação, não há motivo para a manutenção do privilégio generalizado, indistintamente fornecido a todas as entidades religiosas, a não pagar impostos. É fato que existem condomínios, hospitais, sociedades simples e diversas entidades civis de qualquer natureza que dispõem de dificuldades para sustentar-se, sendo igualmente cristalino que tal situação não gera para o Estado um “dever moral” de não tributar-lhes, sobretudo diante da já demonstrada exigência de arrecadação de impostos para consecução de seus fins. Em último caso, restaria ainda a possibilidade de concessão do benefício à entidade hipossuficiente por meio de isenção, com base critérios econômicos e sociais, sem a necessidade de extensão do benefício àquelas entidades que dele não necessitem para a manutenção de suas atividades.

Existe, ainda, a afirmação em alguns desses autores<sup>185</sup> de que a imunidade estudada serviria à defesa dos princípios da neutralidade e da não-identificação do Estado com qualquer religião, pelo que teria o condão de evitar discriminações no trato das diversas entidades religiosas.

Essa ideia não faria sequer sentido se estivéssemos falando do próprio exercício da competência tributária, uma vez que não seria possível a criação de uma “lei do imposto de renda da Igreja Católica”, ou de um “imposto sobre a circulação de mercadorias pelos centros espíritas”. Qualquer

---

<sup>183</sup> NERI, Marcelo Cortês (Coord.), *Op. cit.*, 2007.

<sup>184</sup> Disponível em: < [http://veja.abril.com.br/200705/p\\_090.html](http://veja.abril.com.br/200705/p_090.html)>. Acesso em: 24 set. 2010.

<sup>185</sup> Por todos, ver CARRAZA, Roque Antonio, *Op. cit.*, p. 788, e TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, p. 252.

que fosse a tributação entendida como exigível, teria que ser a mesma imposta a todas as entidades religiosas, sem discriminações, por força dos próprios mandamentos constitucionais que disciplinam a matéria.

O raciocínio, portanto, só faz algum sentido se entendermos tal diferenciação como referente a uma possível discriminação que possa vir a ocorrer no caso de hipotético agente do fisco seguidor de determinada religião vir a perseguir uma outra entidade, uma vez que uma perseguição oriunda de um não-crente não seria uma perseguição tendente a desigualá-las entre si.

Essa objeção advogaria, assim, a possibilidade de perseguição ao funcionamento dos cultos por meio de práticas de atos que venham a embaraçar-lhes as atividades, no caso de um hipotético fiscal vir a prejudicar o fiscalizado, embaraçando-lhe o funcionamento por ser seguidor de outra crença.

Tal assertiva também nos parece equivocada, a um porque o fanatismo religioso não é algo marcante em nossa cultura: de fato, a sociedade brasileira não dispõe de histórico relevante de relações aguerridas dentre os diversos credos religiosos, sendo mais razoável imaginar a ocorrência de perseguições por motivos comerciais, políticos, esportivos etc., do que por razões religiosas. A título de exemplo, é mais razoável imaginarmos um fiscal que tenha simpatia por uma determinada agremiação esportiva venha a, de modo reprovável, aplicar multas indevidas sobre a rival, do que visualizarmos um fiscal da Receita Federal filiado ao catolicismo ortodoxo fixando penalidades infundadas sobre as atividades de uma mesquita.

A esse propósito, não é demais recordar, uma vez mais, que vivemos em um Estado de Direito. Caso haja qualquer discordância do fiscalizado em relação ao auto firmado pelo agente estatal, existe a possibilidade de utilização das vias recursais, tanto em esfera administrativa quanto judicial, quer para anular a exação indevida, quer para buscar a responsabilização do agente, o que tem por efeito uma ampla inibição de tais condutas.

Por veicular ensinamento que bem se adequa a presente

discussão, é válido lembrarmos que, à ideia da tributação associada ao poder de destruir (presente no voto proferido pelo juiz Marshall por ocasião do julgamento do já referido caso *McCulloch vs. Maryland*), respondeu o juiz Holmes, em voto divergente, que “o poder de tributar não é o poder de destruir enquanto essa corte existir.”<sup>186</sup>

Com muito mais razão, tal afirmação poderia perfeitamente ser utilizada em referência à Constituição vigente, uma vez não há o que se cogitar em termos de livre exercício de alguma espécie de poder destrutivo sob a égide da Carta de 1988. Não há espaço para tentativas de cobrança confiscatória sobre determinada entidade religiosa enquanto vigorar o amplo sistema de direitos e garantias estabelecido no Capítulo da Constituição referente ao Sistema Tributário Nacional. No dizer de Paulo de Barros Carvalho, “o nosso [sistema constitucional tributário] foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo.”<sup>187</sup>

Diante das argumentações expostas no presente tópico, podemos concluir, ao menos, que não resta demonstrado na doutrina ou na jurisprudência pátria o modo pelo qual o direito fundamental à liberdade religiosa seria atingido caso as entidades imunizadas por força da visão ampliativa conferida pela doutrina e jurisprudência pátrias (inclusive no Supremo Tribunal Federal) à garantia do art. 150, VI, “b” viessem a ser convocadas a pagar seus tributos.

## 5.5 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

---

<sup>186</sup> *Panhandel Oil co. vs. Mississippi*, 277 U.S. 218, 1928, *apud* TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, p. 53.

<sup>187</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Op. cit.*, p. 158.

A Constituição Federal de 1988 consagrou, já no *caput* do art. 5º, o princípio da igualdade, razão de ser de todo o feixe de direitos fundamentais de 2ª dimensão (ou direitos *sociais*).

Dada à importância desses direitos, optou o Constituinte originário, ainda, por reiterar tal regra quando de seu trato específico no campo do direito tributário, conforme se percebe da leitura do art. 150 da CF:

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

[...]

II - *Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Destaque nosso).

Diante do reconhecimento da existência de direitos sociais e da adoção da capacidade contributiva nesse novo sistema, emerge um novo conceito de generalidade e universalidade tributária, que implica “o entendimento da generalidade tributária como sendo a não-possibilidade de isenções em razão de privilégios odiosos, tais quais os do *ancién regime*.”<sup>188</sup>

Não é demais lembrar, em homenagem a tal entendimento, que as tais isenções odiosas do *ancién regime* privilegiavam, além da nobreza, o clero.

Tendo em vista os fins da utilização do princípio no presente estudo, não adentraremos em discussões acerca das formas pelas quais tal princípio se materializa no direito tributário, nem tampouco sobre as acepções do princípio da capacidade contributiva, se é o mesmo aplicável aos impostos indiretos etc. É suficiente, aqui, discutirmos se é justificável ou não a concessão de um tratamento desigual às entidades religiosas.

Segundo o magistério de Humberto Ávila,

A preferência da igualdade cria uma presunção de igualdade, para a qual não basta uma mera explicação para o tratamento desigual, mediante demonstração de existência de autorização para a

<sup>188</sup> OLIVEIRA, Felipe Faria de, *Op. cit.*, p. 112.

distinção; é necessária uma *justificação, entendida como a demonstração de existência de correção para a distinção, isto é, a fundamentação (e não mera alegação) da existência de uma relação fundada e conjugada entre uma medida de comparação permitida e uma finalidade imposta que obedeça aos vários níveis de justificação decorrentes da harmonia entre as normas de competência e os direitos fundamentais.*<sup>189</sup> (destaque nosso)

Resta clara, da leitura do trecho acima, a exigência de uma justificação fundada para o tratamento não-isonômico mesmo quando tal exceção parte do legislador (cujos atos gozam de presunção de legalidade).

Com muito mais razão, portanto, é inafastável a exigência de que uma fundamentação laica seja devidamente assentada para a extensão jurisprudencial do raio de ação da imunidade dos *templos*, sobretudo por conta da veemência com que tal desigualdade incide sobre a realidade, conforme discutido no tópico anterior.

A respeito de situação semelhante à estudada já teve oportunidade de se posicionar o Supremo Tribunal Federal. Tratava-se de recurso extraordinário no qual se discutiu a constitucionalidade de dispositivo legal que conferia a magistrados e militares isenção de pagamento de Imposto de Renda em cotejo com o princípio da isonomia tributária, cuja ementa segue abaixo:

Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Remuneração de magistrados. Imposto de renda sobre a verba de representação. Isenção. Superveniência da promulgação da Constituição Federal de 1988. Isonomia tributária. Insubsistência do benefício. 1. O art. 150, inciso II, da Constituição Federal consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação *incontinenti* dos seus arts. 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do art. 34 do ADCT-CF/88. Consequência: revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. Recurso extraordinário não conhecido (STF, 2ª T., RE 236.881/RS, rel. Min. Mauricio Corrêa, j. 05.02.2002, DJU 26.04.2002, p. 90).

O próprio Supremo Tribunal Federal, portanto, já assentou que é

---

<sup>189</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. Malheiros, 2008. p. 197.

vedada a “diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente”, obstando-se assim “qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos”, tudo de acordo com a própria literalidade do comando constitucional insculpido no inc. II do art. 150 da CF e ainda com a melhor hermenêutica que lhe vem sendo dada pelos nossos juristas.

A esse respeito, é esclarecedora a opinião de Tullio Luscareli, que, em conclusões de estudo acerca do critério capaz de legitimar discriminações em matéria fiscal, aduziu que

11.2 De fato, é nos casos concretos que se vê quanto é oca a doutrina ‘unanimemente aceita’ quanto à igualdade. Vê-se ainda quão arbitrários são os reais critérios adotados para legitimar as distinções feitas pela legislação.

[...]

11.6 A igualdade exige como regra a uniformidade de tratamento, que *haverá de ser aplicada à imensa maioria dos casos, sendo muitíssimo excepcional que se configurem situações justificadoras de tratamento diferenciado.*

[..]

11.9 Há urgente necessidade de se simplificar a tributação brasileira, *eliminando distinções odiosas* com as quais se tem convivido apesar das vedações constitucionais a sua implementação. Há urgente necessidade de se eliminar discriminações legais que correspondem a privilégios e preconceitos.

11.10 *Diante do princípio de igualdade a discriminação admissível na lei é aquela de ação afirmativa.*<sup>190</sup> (Destaques nossos)

A respeito da referência do autor à discriminação de ação afirmativa como a exceção possível ao princípio da igualdade, são cabíveis algumas reflexões.

Muito tem se falado nos últimos anos a respeito das ações afirmativas – que, como se viu no excerto acima, são exceções à regra de igualdade formal que vêm sendo aceitas no intuito de perseguir um objetivo maior de igualdade material.

Tal fenômeno pode ser conceituado como “uma série de medidas destinadas a corrigir uma forma específica de desigualdade de oportunidades sociais: aquela que parece estar associada a determinadas características

---

<sup>190</sup> ASCARELLI, Tullio. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal. IN: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 519.

biológicas (como raça e sexo) ou sociológicas (como etnia e religião), que marcam a identidade de certos grupos na sociedade.”<sup>191</sup>

Nesse contexto, diversas dívidas para com grupos historicamente segregados/desprivilegiados vêm fundamentando normas de aparente exceção à isonomia, como o clássico exemplo da destinação de parte das vagas disponíveis em universidades públicas para estudantes negros ou pobres.

A imunidade dos templos de qualquer culto, vista sob esse prisma, apresenta-se como uma “ação afirmativa às avessas”: de fato, as grandes beneficiadas pela norma da imunidade dos templos de qualquer culto são as entidades religiosas dotadas de forte capacidade contributiva, que dispõem de amplo patrimônio.

Uma regra imunizante que permita às igrejas não pagar impostos sobre seus patrimônios beneficia certamente os grandes grupos religiosos, mas não aqueles histórica e cotidianamente reprimidos. Como denuncia a Fundação Palmares, ainda hoje determinados grupos particulares “promovem a perseguição sistemática e a descaracterização da identidade da comunidade afrodescendente,”<sup>192</sup> com perseguição a seus cultos e crenças.

Não havendo qualquer dúvida acerca do injusto tratamento dispensado às comunidades negras – que mesmo após a abolição da escravatura há pouco mais de 100 anos ainda tem que conviver com discriminações de toda sorte -, o que se verifica é a existência de uma imunidade que em regra não lhes beneficia, vez que os terreiros onde praticam seus cultos são comumente montados nas próprias residências dos religiosos, de maneira precária, informal, não dispondo sequer de patrimônio a ser imunizado.

Como penúltima observação a ser feita neste tópico, é indispensável destacar os efeitos nefastos da interpretação que vêm sendo

---

<sup>191</sup> SELL, Sandro Cesar. *Ação afirmativa e democracia racial: uma introdução ao debate no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2002. p. 15.

<sup>192</sup> Disponível em: [http://www.palmares.gov.br/\\_temp/sites/000/2/Mailings/2/49/Mailing49.htm](http://www.palmares.gov.br/_temp/sites/000/2/Mailings/2/49/Mailing49.htm). Acesso em: 24 set. 2010.

dado à imunidade tributária dos templos de qualquer culto quanto à igualdade de condições de concorrência no mercado.

Como já se demonstrou, vem sendo dada uma interpretação suficientemente alargada à imunidade inscrita no art. 150, VI, “b” da CF, de modo a permitir-lhe englobar atividades diversas (como cinemas, cemitérios, estacionamentos, vendas de artigos, etc.).

Tem-se, portanto, que, além de permitir que as entidades religiosas não contribuam com o quinhão que lhes caberia no financiamento do Estado, a norma imunizante ainda é a causa de distorções odiosas no que tange ao aspecto concorrencial, e tal fenômeno vem se verificando com uma veemência tal que, enquanto o patrimônio de algumas dessas entidades vêm crescendo de maneira vertiginosa, chegando a incluir emissoras de rádio (centenas) e de TV, redes de cinema, gravadoras, hotéis, jornais, lojas, editoras, construtoras, planos de saúde, frotas de aviões e até bancos,<sup>193</sup> diversas empresas são obrigadas a fechar suas portas por não poderem concorrer com suas atividades, dada a avassaladora combinação entre o imenso poder financeiro de que dispõem e as benesses tributárias de que desfrutam.

Em qualquer grande cidade, verifica-se o fechamento de supermercados, cinemas, lojas e empreendimentos afins para a instalação no local de novos templos ou outras atividades econômicas controladas pelas entidades religiosas – muitas vezes não-tributadas -, sendo que em tais hipóteses:

- a) as três esferas têm de arcar com a perda de receita decorrente do encerramento daquela atividade;
- b) empregos – diretos e indiretos - são perdidos;
- c) é gerado um dano à cadeia na qual o empreendimento estava inserido, tendo conseqüências diretas sobre seus clientes e fornecedores; e

---

<sup>193</sup> Disponível em: < [http://veja.abril.com.br/200705/p\\_090.html](http://veja.abril.com.br/200705/p_090.html)>. Acesso em: 21.09.2010.

d) ocorre ainda uma alocação ineficiente de recursos, indesejável à economia como um todo na medida em que se desprestigia artificialmente o investimento que seria natural, vocacionado.

Diante de tantas situações injustificáveis perante o ordenamento constitucional vigente, percebe-se que a interpretação usualmente conferida ao art. 150, VI, “b” da Constituição Federal não se coaduna com a regra de isonomia, nem tampouco se coaduna com a livre concorrência assegurada pelo art. 173, §4º da Carta.

## 5.6 IMUNIDADE RELIGIOSA E LAICIDADE

Apesar de já ter sido discutida a cláusula de separação Estado-Igreja no item 1.6 da presente dissertação, alguns comentários acerca da fundamentação exigida como justificativa de exceções à isonomia numa sociedade marcada pelo chamado fato do pluralismo (consistente na pluralidade de doutrinas abrangentes razoáveis, porém opostas e irreconciliáveis entre si) merecem ser tecidos nesse momento.

Com efeito, John Rawls tem ideias esclarecedoras a respeito do tema.

A teoria de *justiça como equidade*, por ele formulada, apresentava em sua formulação original um vácuo quanto à distinção entre concepção política e doutrina abrangente<sup>194</sup>, apresentando características dessa segunda como concepção filosófica imposta sobre o domínio público, o que é incompatível com a aceitação da pluralidade ínsita às sociedades hodiernas<sup>195</sup>.

---

194 A esse respeito, doutrinas abrangentes são concepções de mundo fundadas em argumentos religiosos ou laicos (morais, filosóficos, etc.) que não detém obrigação de compreender todas as demais concepções verificáveis numa sociedade plural, enquanto que uma concepção política atenta ao pluralismo deve constituir –se na base da unidade social num regime democrático, sendo o próprio foco do acordo normativo entre as diversas doutrinas abrangentes razoáveis

<sup>195</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009..

O mesmo autor, mais adiante, tratou de reformular essa posição, adequando-a ao acolhimento das diversas doutrinas abrangentes (aí incluídas as de matiz religioso) presentes nas sociedades plurais.<sup>196</sup>

Verificado que a formulação original poderia gerar o entendimento de que aos cidadãos religiosos seria imposto um fardo mais pesado para o convívio social – na medida em que se exigiria dos mesmos uma autocensura para separarem suas identidades religiosa e não-religiosa -, o próprio autor optou por reformular seus termos, passando a defender claramente que qualquer cidadão, ao ingressar no campo das discussões públicas, pode vir dotado de seus valores religiosos, desde que se realize uma tradução da linguagem utilizada.

Com efeito, diante do reconhecimento da concepção política de justiça como base para o acordo político, não se exige dos cidadãos que, ao ingressarem no fórum político, no âmbito das discussões públicas, venham despidos de seus valores filosóficos ou religiosos, o que ademais seria incompatível mesmo com o paradigma hermenêutico já exposto.

O que, entretanto, mostra-se necessário para que o debate público ocorra - como verdadeira condição de possibilidade para que não se forme uma *torre de Babel* no campo político – é que haja a tradução dos ideais e valores morais utilizados no processo de justificação normativa para a linguagem do político. Essa tradução, ademais semelhante à defendida na ecologia de saberes defendida por Boaventura de Sousa Santos<sup>197</sup> - só que aqui aplicada ao campo específico da discussão política -, é que irá possibilitar que indígenas, judeus, comunistas, fundamentalistas islâmicos, liberais de extrema direita, rastafáris e monges budistas sentem à mesma mesa e discutam com base numa linguagem acessível a todos, formando o tal consenso sobreposto de doutrinas abrangentes que possibilita o convívio pacífico e justo das mesmas numa sociedade plural.

Nesse contexto, resta reforçada a necessidade de

---

<sup>196</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000.

<sup>197</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. MENESES, Maria Paula de. *Epistemologias do Sul*. São Paulo: Cortez editora, 2010. p. 31.

fundamentação em termos laicos da imunidade tributária aqui discutida, sobretudo em razão da constatação de que as mesmas promovem abertamente práticas discriminatórias contra condutas que indiscutivelmente tem de ser aceitas no seio de uma sociedade plural, como o homossexualismo, o uso de métodos contraceptivos e, sobretudo, a própria liberdade de crença.

Não é razoável que a universalidade dos contribuintes – inclusos aí os próprios alvos de tais atitudes discriminatórias - arque com os custos necessários ao subsídio de qualquer entidade, política ou laica, cujos interesses não coincidam *estritamente* com os ditames democráticos.

#### 5.7 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO ENQUANTO CLÁUSULA PÉTREA E A HIPÓTESE DE PROPOSIÇÃO DE PEC NO SENTIDO DE ABOLI-LA

Diante do que já se expôs até o presente momento, é preciso enfrentar o fato de que o entendimento firmado pelo STF na ADI 939 constituiu-se, *a priori*, em óbice inarredável ao avanço de qualquer Proposta de Emenda Constitucional veiculando o fim da imunidade religiosa.

Conforme já exposto, o Supremo Tribunal assentou, ali, que as limitações ao poder de tributar seriam autênticas cláusulas pétreas, porquanto corolárias dos Direitos Fundamentais, sendo assim vedada mesmo a deliberação de projetos tendentes a abolir-lhes.

Não é demais asseverar, porém, que a discussão ali travada era de caráter totalmente diferente (o desrespeito da EC nº 3 a certas limitações constitucionais, como a anterioridade), e que, além disso, tratava-se de outra composição da Corte.

O deslinde da questão, em virtude dos motivos aqui expostos, poderia ser bem diferente caso estivesse o Pretório Excelso diante de ADIN que tivesse por objeto a constitucionalidade uma Emenda Constitucional promulgada no sentido de expurgar do ordenamento o privilégio tributário de

que gozam as entidades religiosas.

Interessante ressaltar, inclusive, que já houve tentativa nesse sentido: A PEC 176-A/93, de autoria do Senador Eduardo Jorge, objetivava a supressão da imunidade tributária dos cultos religiosos. Pela importância de que se reveste tal iniciativa para os fins aqui almejados, é válida a transcrição de parte da fundamentação do projeto enviado:

As imunidades tributárias que pretendemos suprimir decorrem, quase todas, da Constituição de 1946. Poucas foram introduzidas em nosso Direito pela Constituição de 1988. Em 1946, saía o país de um prolongado período ditatorial e os constituintes da época, sequiosos por liberdade de pensamento, pensaram consegui-lo e garanti-lo através de normas constitucionais. O que se viu, de lá para cá, ao atravessarmos um período negro da nossa história, foi que os cuidados tomados pelo legislador constitucional não foram suficientes para impedir a queda da democracia e a conseqüente perda das liberdades constitucionais. 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. (...). Por último, caberia dizer 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 as suas possibilidades, que nossa Lei Magna chama de capacidade econômica.<sup>198</sup>

Inobstante sua já referida importância, a PEC foi arquivada na data de 2 de fevereiro de 1995, nos termos do artigo 105 do Regimento Interno da Câmara - que ordena o arquivamento, ao final da legislatura, de todas as proposições que no seu decurso não tenham sido submetidas à deliberação. Após, foi desarquivada nos termos do parágrafo único do mesmo artigo, mas apenas para ser novamente arquivada, em 28.2.2008, pelo mesmo motivo.

Os motivos que levaram a discussão a não seguir adiante são das mais diversas ordens.

Além das já referidas dificuldades encontradas para discussão de quaisquer assuntos que resvalam em interesses ligados a grupos religiosos,

---

<sup>198</sup> Fundamentação da PEC 176-A/93, autor Senador Eduardo Jorge.

existe ainda um poderoso óbice decorrente da própria correlação de forças presentes no legislativo.

Inegavelmente, são poderosos os *lobbies* pró-igreja, tanto da bancada evangélica (representada na última legislatura por 62 deputados) quanto dos demais deputados, que sofrem a pressão “eleitoral” da opinião católica: não há como esperar que um parlamentar não leve em conta o pensamento de uma igreja que, apesar de dispor de influência sobre seus fiéis menos decisiva do que a que dispõem algumas das religiões evangélicas, representa mais de 73% da população brasileira<sup>199</sup>.

Ainda referindo-nos ao poder de pressão de tais entidades, podemos perceber os efeitos negativos exercidos pela ação da mídia (em especial pelos veículos de rádio e televisão de propriedade das igrejas) e das diversas organizações (como a CNBB) sobre o andamento da discussão. Qualquer parlamentar que ainda pretenda submeter-se novamente às urnas teme adotar posições contrárias aos dogmas religiosos.

Ainda a respeito da opção constitucional pela não-tributação das entidades religiosas, é útil trazer a lume um ensinamento do prof. Klaus Tipke sobre os “incentivos fiscais”.

Os políticos tem uma predileção por incentivos fiscais, porque, pela experiência, o cidadão reage melhor a incentivos fiscais do que a subvenções abertas (de modo que a finalidade extrafiscal é alcançada mais eficazmente) e porque incentivos fiscais parecem adequados aos políticos para conquistar a simpatia dos beneficiados.<sup>200</sup>

É importante ressaltar que não estamos, aqui, a confundir os institutos. Sabemos que o excerto referido trata de reles incentivos fiscais, enquanto a matéria que discutimos refere-se à imunidade, portanto de índole constitucional. Selecionamos o trecho acima em virtude da *ratio* que lhe subjaz, e mesmo porque as imunidades, a despeito de seu reconhecimento

---

<sup>199</sup> NERI, Marcelo Cortês (Coord.). *Op. cit.*, p. 10.

<sup>200</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuintes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

em sede constitucional, em certa maneira consistem também em benefícios concedidos a particulares.

Assim, devidamente compreendido que:

- a) a imunidade veiculada no art. 150, VI, *b*, da CF é uma opção legislativa (ainda que oriunda do constituinte originário), e como tal reflete uma correlação de forças predominante;
- b) não há defesa da liberdade de crença apta qualificar o instituto como ferramenta de defesa dos direitos fundamentais e que,
- c) ainda que se entenda haver tal defesa, não faria sentido a interpretação tão extensiva que vem sendo conferida ao vocábulo “templo”,

Podemos concluir que seria positivo à própria sociedade se, em respeito às distorções concorrenciais e mesmo às já apontadas afrontas aos valores constitucionais atingidos pela imunidade inculpada no art. 150, VI, *b* da Carta, fosse proposta emenda à Constituição Federal que lhe excluísse do texto tal dispositivo.

## 5.8 A INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA CONCEDIDA PELO STF À IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO DIANTE DO QUADRO EXPOSTO

Por tudo o que já foi exposto, restam claras as consequências funestas da interpretação conferida pelo E. STF à regra imunizante inculpada no art. 150, VI, *b* da CF.

Em razão desse entendimento, cotidianamente se repetem situações de injustiça não só contra os não-religiosos - que acabam tendo de financiar indiretamente as atividades religiosas às quais não se filiam -, mas sobretudo à massa de milhões de pessoas dotadas de crenças de valor intrínseco indiscutível e que, sem sequer tomar conhecimento da situação aqui exposta, continua a colaborar para aprofundar o já imenso foss que faz de

nosso país o 3º mais desigual do mundo, como já referido.

“Templos”, na dicção constitucional, são os mesmos “templos” da acepção comum, corriqueira. Não há que se extrair do mandamento constitucional garantidor de sua imunidade mais que os impostos referentes ao próprio prédio onde são celebrados os cultos.

Com efeito, dispõe o CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
[...]  
II – outorga de isenção

Por óbvio, tal disposição de lei infraconstitucional não é aplicável à exegese de dispositivos constitucionais, mas novamente é válido observarmos atentamente as razões para tal disposição.

Sendo a regra geral a universalidade, isto é, a colaboração de todos para o financiamento das atividades estatais, optou o legislador pelo cuidado de não admitir interpretações ampliativas, com base em “analogia”, “princípios gerais” ou “equidade” (CTN, 108).

Salta aos olhos, portanto, a situação extremada: de um lado, o legislador, que por expressa determinação legal ordena que seja restritamente interpretada regra que se constitua em exceção à regra geral de pagar impostos, e, de outro, o Judiciário, que interpreta de modo absolutamente extremado uma regra com conteúdo semelhante, porém fixada em sede constitucional, sob a alegação de que é essa a “vontade do legislador”.

Tais assimetrias, decerto, só reforçam o equívoco da posição adotada pela doutrina e jurisprudência pátrias a respeito do tema.

## 6 CONCLUSÃO

A ideia de religião como algo a ser superado pela ciência encontra-se plenamente ultrapassada. A evolução dos estudos a respeito do tema bem demonstra a vasta gama de influências que exerce sobre a vida dos homens, ganhando ainda mais espaço na medida em que constituem-se em alternativas para o apaziguamento das angustias inerentes à condição pós-moderna.

A história das sociedades ocidentais vem evoluindo no sentido da ampliação da aceitação de doutrinas cada vez mais diversas e plurais, sendo dever do Estado a manutenção de um espaço político apto ao abarcamento de todas as ideias e visões de mundo tolerantes para com os valores democráticos.

Como consequência da laicização dos Estados modernos, verificou-se nos regimes democráticos surgidos após a queda do *anciên regime* o nascimento da liberdade de religião, derivada para uns da liberdade de pensamento e, para outros, da inviolabilidade de consciência, sendo certo que seu reconhecimento na Constituição vigente exige que o Estado se abstenha de praticar atos no intuito de coibir-lhes o funcionamento.

Salta aos olhos também a necessidade de cuidado redobrado quando da análise de objetos que tangenciem assuntos referentes à esfera religiosa, uma vez que frequentemente as opções pessoais se confundem com razões públicas, polarizando assim o debate entre posturas *pró* e *contra* a religião, o que decerto conduz a maniqueísmos e sectarismos de pouca valia no seio de um ambiente democrático.

Num ambiente plural, portanto, os indivíduos não têm a obrigação de se despir de suas ideias e concepções de mundo, mas decerto precisam traduzir seus argumentos a uma linguagem política, acessível a todos os demais atores igualmente aptos a participar da vida cívica.

As imunidades tributárias, cujas acepções são amplamente

divergentes na doutrina pátria, são, assim como a grande maioria das disposições da Carta, instrumentos de defesa de direitos fundamentais, e por isso requerem interpretação em consonância com as demais regras e valores ali constantes.

Como decorrência, também a imunidade tributária dos templos de qualquer culto necessita ser enxergada com as lentes do ordenamento, e não apenas enquanto instrumento de defesa da liberdade religiosa.

O novo paradigma científico emergente na pós-modernidade não alberga simplificações artificiais dos objetos de estudo, nem tampouco os analisa como coisas herméticas, desprovidas de contexto e temporalidade. Ao contrário, o reconhecimento da parte enquanto integrante do todo é indispensável sob a égide da complexidade, sendo necessária ao intérprete a aceitação de que viver em nosso tempo (era de transição paradigmática) é ter que conviver com a incerteza e com o reconhecimento de sua própria influência enquanto condição de possibilidade do processo interpretativo.

Também em virtude dos desafios impostos pelas sociedades pós-modernas, a interpretação constitucional adequada a esse contexto onde a matematização do mundo já não mais vige é pautada pelos valores do neoconstitucionalismo, onde as Cartas constitucionais, eivadas de princípios e valores éticos, passam a ser a pauta pela qual deve se basear qualquer procedimento hermenêutico ciente de seu tempo.

Nesse contexto, fica superada uma idéia de Direito formal, focada apenas na estrutura da lei e de forma independente de seu conteúdo. No novo paradigma aqui exposto, provisoriamente denominado de *Teoria dos Direitos Humanos* ou *neoconstitucionalismo*, as normas passam a ser analisadas também por seus conteúdos – e mesmo valoradas, em franco contraste com as antigas regras positivistas.

Conforme frequente lição de Lenio Streck, há limites para o processo interpretativo. Não cabe ao jurista afirmar que o vocábulo “cadeira”

quer significar, em verdade, “elefante”, num exemplo do próprio autor. Dificilmente em outra circunstância juristas como Ives Gandra da Silva Martins defenderiam que “templo” pode ser até mesmo o corpo humano, porque “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”, conforme sua defesa ampliativa já demonstrada.

Compreendido o novo paradigma aqui exposto, emerge o caráter insatisfatório das discussões travadas pela doutrina pátria a respeito da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Com efeito, ignorar que os cidadãos de baixa renda gastam 53,9% de suas receitas para contribuir com o financiamento do Estado (em contraposição ao pagamento de 22% realizado pelo décimo dos cidadãos mais ricos) e que as entidades religiosas, com faturamento superior a 20 (vinte) bilhões de reais anuais, não são chamadas a colaborar com que seus quinhões, é emprestar cumplicidade à manutenção de um *status quo* marcado por privilégios odiáveis, fundado numa distribuição da carga tributária inconciliável com o respeito aos princípios de igual consideração e respeito aos cidadãos, livres e iguais entre si.

A melhor interpretação da imunidade dos templos de qualquer culto, portanto, é a tida por “restritiva”, excludente apenas da obrigação de pagar os impostos que normalmente incidiriam sobre os prédios nos quais se realizam os cultos, por ser a que menos afronta a isonomia diante do atual texto constitucional.

Inobstante tal interpretação seja apta a amenizar os efeitos negativos que a imunidade dos templos de qualquer culto emana sobre o tecido social, emerge ainda a conclusão de que a solução ideal para o equacionamento de tais malefícios seria a própria retirada desse injustificável privilégio do texto da Constituição por via de Emenda, cuja tramitação de modo algum afrontaria o disposto no art. 60, §4º da CF.

O mandamento do art. 19, I do texto constitucional precisa ser levado em conta quando da exegese da regra do art. 150, VI, “b”, sendo necessário que nesse processo o intérprete busque se aponderar da

principiologia emanada da própria Carta, privilegiando-a diante de suas próprias crenças, o que, decerto, requer um esforço compreensivo consideravelmente maior do intérprete cuja história apresenta o signo da religiosidade.

É necessário, portanto, que seja reconhecido o caráter laico do Estado brasileiro, bem como que a decisão acerca da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é apenas uma das muitas que merecem aprofundamento crítico na seara tributária. A formação de profissionais mais humanizados, capazes de olhar para algo além das necessidades do mercado e de se sensibilizarem com o Outro, é certamente parte do caminho a ser trilhado rumo a uma sociedade mais livre, justa e solidária, objetivo da República na qual vivemos. Cabe a cada operador do Direito ciente dessa nova realidade fazer também a sua parte para consecução desse objetivo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALFONSO, Eduardo. *Historia comparada de las religiones*. Madrid: Luis Cárcamo. 2. ed. 2006..

ALVES, Rubem. *O que é religião?* São Paulo: Loyola, 1984.

ARANGIO-RUIZ, Vicente. Historia Del derecho romano, *apud* COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, p. 26.

ASCARELLI, Tullio. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal. IN: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. Malheiros, 2008.

BAECHLER, Jean. Religião. IN: BOUDON, Raymond et al. *Tratado de sociologia*. Rio de Janeiro: Zahar, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. IN: CAMARGO, Marcelo Novelino (Org.) *Leituras complementares de direito constitucional: direitos fundamentais*. Salvador: Juspodivm, 2007.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Boletim de Direito Administrativo*, São Paulo: v. 23, n.1, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERNARDES, Claudia de Cerjat. Contornos da liberdade religiosa em um

Estado Democrático de Direito: liberdade de crença, de conduta e de não aderência a nenhuma crença dentro de uma perspectiva constitucional, IN: *Raízes Jurídicas*, Curitiba, v. 3, n. 2, p.111, 2007.

BITTAR, Eduardo C. B. *O direito na pós-modernidade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009.

BORGES, Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente*. São Paulo: Cultrix, 2006.

CARDOSO, Clodoaldo M. *A canção da inteireza*. São Paulo: Summus, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. IN: *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

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

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DURKHEIM, Émile. *As formas elementares da vida religiosa*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

FREUD, Sigmund. *O ego e o id e outros trabalhos*. Rio de Janeiro: Imago, 2006. p. 16 et seq. Edição standard brasileira das obras completas de Sigmund Freud, v. 21.

\_\_\_\_\_. *O futuro de uma ilusão*. Rio de Janeiro: Imago, 2006. p.33. Edição standard brasileira das obras completas de Sigmund Freud, v. 21.

\_\_\_\_\_. *O Mal-estar na civilização*. Rio de Janeiro: Imago, 2006. p. 75. Edição standard brasileira das obras completas de Sigmund Freud, v. 21.

FROMM, Erich. *Psicoanálisis y religión*. Buenos Aires: Psique, 1968.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 1997, v.1. *Passim*.

GARVEY, John H.; SCHAUER, Frederick. The first amendment: a reader. St. Paul: West Publishing, 1996. p. 595, *apud* MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GOMES, Mércio Pereira. *Antropologia: ciência do homem, filosofia da cultura*. São Paulo: Contexto, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

HABERMAS, Jürgen. Entre naturalismo e religião: estudos filosóficos, *apud* BITTAR, Eduardo, *Op. cit.*, p. 478.

JUNG, Carl Gustav. *A vida simbólica*. V. XVIII/1. Petrópolis: Vozes, 2000.

KANT, Immanuel. *À paz perpétua*. Porto Alegre: L&PM, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KUHN, Thomas. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva, 2005.

KZAM NETO, Calilo Jorge. *A norma de anistia no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Jónatas. *Direito à liberdade religiosa: pressupostos histórico-filosóficos*. IN: Biblioteca digital da Universidade do Porto. 2002. Disponível em: <<http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/1464.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Coimbra: Coimbra, 1996.

MARRONI NETO, Roberto Medaglia. Imunidade dos templos de qualquer culto. IN: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas: Inteligência do art. 150, inciso VI e § 4º e artigo 195, § 7º da

Constituição Federal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 28. p. 79, 1998.

\_\_\_\_\_ (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Leonardo. Liberdade religiosa e liberdade de consciência no sistema da Constituição Federal. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, v. 2, n. 5, p. 31, jan./mar., 2008.

MEIRA, Silvio. Direito tributário romano, *apud* COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIJOLLA, Alain de (Coord.). *Dicionário internacional de psicanálise*. Rio de Janeiro: Imago, 2005. v. 2.

MILNE, A. J. M. Human rights and human diversity, *apud* MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Coimbra: Coimbra, 1996.

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

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3 ed. t. IV. Coimbra: Coimbra, 2000.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*, Tomo 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

NERI, Marcelo Cortês (Coord.). *Economia das religiões*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, CPS, 2007. Disponível em: <[www.fgv.br/cps/pesquisas/religioes](http://www.fgv.br/cps/pesquisas/religioes)>. p. 35. Acesso em: 04.09.2010.

NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania tributária na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1974.

NUNES, Antônio José Avelãs. *Neoliberalismo e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

PELUSO, Antônio Cezar. A nova leitura da súmula 380 do Supremo Tribunal Federal. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 41, p. 28, set., 1993.

PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri. Liberdade religiosa, separação Estado-Igreja e o limite da influência dos movimentos religiosos na adoção de políticas públicas. *Revista de Informação Legislativa*, v. 45, n. 180, p. 348, out./dez. 2008.

PONTES DE MIRANDA, F. C. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. t. 2.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

\_\_\_\_\_. *O liberalismo político*. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000.

SANTOS, Boaventura. *A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência*. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

\_\_\_\_\_. *Um discurso sobre as ciências*. 14. ed. Coimbra: Afrontamento, 2003.

\_\_\_\_\_. Entrevista por ocasião do lançamento de seu livro "A escrita INKZ: manifesto para uma arte incapaz". Disponível em: <[http://www.boaventuradesousasantos.pt/documentos/entrevista\\_inkz.pdf](http://www.boaventuradesousasantos.pt/documentos/entrevista_inkz.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. MENESES, Maria Paula. *Epistemologias do Sul*. São Paulo: Cortez, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária *apud* MARTINS,

Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SELL, Sandro Cesar. *Ação afirmativa e democracia racial: uma introdução ao debate no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2002.

SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2005.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TAVARES, André Ramos. Religião e neutralidade do Estado. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, v. 2, n. 5, p. 13, 2008.

TEIXEIRA, Elizabeth. *As três metodologias*. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuintes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação imunidades e isonomia. IN: *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

VIEIRA, Antonio, Padre. Sermão de Santo Antonio. IN: VIEIRA, Antonio, Padre. *Sermões*. São Paulo: Hedra, 2003.

WEBER, Max. *A ética protestante e o espírito do capitalismo*. São Paulo: Martin Claret, 2003.

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

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. IN: *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.