

# A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos – um debate entre o Estado, o Direito e a Religião no Séc. XXI

## Tax Immunity of Religious Temples – a debate between the state, the law and religion in the 21st

Heleno Silva<sup>1</sup>

Instituto Federal Sudeste de Minas Gerais (Brasil)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5179-2699>

Recibido: 30-06-2023

Aceptado: 27-11-2023

---

### Resumo

O Estado brasileiro vivencia momentos conturbados em vários aspectos de suas estruturas, sejam elas normativas, sociais ou políticas. Com tal constatação, damos início ao presente estudo com o intuito de contribuir com o debate da normatividade e jurisprudência tributária pátria, sobretudo, acerca do papel do Estado como arrecadador de tributos (especialmente impostos) e a relação que mantém, neste ponto, com a Religião (letto senso), na realidade sócio-política do século XXI. A partir de uma leitura inerente à perspectiva metodológica do múltiplo-dialético, buscaremos, com o presente estudo, alcançar resposta ao presente problema de pesquisa: a partir de uma análise histórico-normativa da relação entre os fundamentos do Estado moderno e a Religião (Cristianismo), com a construção normativa constitucional e jurisprudencial de imunidade tributária para os Templos Religiosos, é possível compreendermos a necessidade de revisitarmos a referida hipótese imunitária, adequando-a ao objetivo fundamental da República de formação de uma sociedade livre, justa e, sobretudo, solidária?

**Palavras-chave:** Direito, Estado, Religião, Templos Religiosos, Imunidade Tributária.

---

<sup>1</sup> ([heleno.silva@ifsudestemg.edu.br](mailto:heleno.silva@ifsudestemg.edu.br)). Professor EBTB de Direito (D3/N1) do Instituto Federal Sudeste de Minas Gerais (Campus Muriaé/MG). Publicações: Da Silva, H.F.: *Teoria do Estado Plurinacional - o novo constitucionalismo latino-americano e os direitos humanos*. Curitiba: Editora Juruá, 2014; *Estado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020; “A Formação de uma Estética do Ser Moderno: uma análise sul latino americana da modernidade e das linhagens do Estado Nação”. In.: *Revista Quaestio Juris* da Universidade do Rio de Janeiro. Vol. 15, N. 02, p. 522-554, 2022. DOI <https://doi.org/10.12957/rqi.2022.54238>.

## Abstract

The Brazilian State is going through turbulent times in various aspects of its structures, whether normative, social or political. With this observation, we begin this study with the aim of contributing to the debate on Brazilian tax legislation and jurisprudence, especially regarding the role of the State as a collector of taxes [tributos] (especially taxes [impostos]) and the relationship it maintains, at this point, with the Religion (let's say), in the socio-political reality of the 21st century. From a reading inherent to the multiple-dialectic methodological perspective, we will seek, with the present study, to reach an answer to the present research problem: from a historical-normative analysis of the relationship between the foundations of the modern State and Religion (Christianity), with the constitutional and jurisprudential normative construction of tax immunity for Religious Temples, it is possible to understand the need to revisit the aforementioned immunity hypothesis, adapting it to the fundamental objective of the Republic of forming a free, fair and, above all, solidary society?

**Keywords:** Law; State; Religion; religious temples; Tax immunity.

## Introdução

O Estado brasileiro vivencia momentos conturbados em vários aspectos de suas estruturas, sejam elas normativas, sociais ou políticas. Com tal constatação, damos início ao presente estudo com o intuito de contribuir com o debate da normatividade e jurisprudência tributária pátria, sobretudo, acerca do papel do Estado como arrecadador de tributos (especialmente impostos) e a relação que mantém, neste ponto, com a *Religião* (let's say), na realidade sócio-política do século XXI.

Para tanto, logo na primeira parte do estudo, buscou-se analisar a relação entre o Estado, o Direito e a Religião na formação político-jurídico-social do Estado Moderno, ou seja, como o processo de afirmação do modelo organizacional estatal está, intrinsecamente, ligado aos dogmas e ao modelo racional insito à Religião (especialmente, a Religião Cristã, seja ela em qualquer de suas vastas denominações).

Após identificarmos a íntima relação entre os dogmas e racionalidade inerente ao Cristianismo na formulação das primeiras composições estatais modernas, na segunda parte do trabalho buscamos demonstrar o modo como essa relação primordial, produziu o reconhecimento secular de imunidade tributária aos templos religiosos, discutindo, assim, sua compreensão normativa, por

meio de uma análise legal e jurisprudencial de seus limites à luz das normas pátrias e de julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF).

Ao fim, à título de conclusão (como a tese inerente ao movimento dialético da abordagem metodológica escolhida para desenvolvimento do presente estudo) – se discutiu como o abuso do Direito pode ser compreendido, no âmbito do contexto político e social do Século XXI em nosso país, como hipótese de validação da tributação de Templos Religiosos que de certo modo passam a ser instrumentos de enriquecimento de seus líderes religiosos.

Assim, a partir de uma leitura inerente à perspectiva metodológica do múltiplo-dialético<sup>2</sup>, buscaremos, com o presente estudo, alcançar resposta ao presente problema de pesquisa: a partir de uma análise histórico-normativa da relação entre os fundamentos do Estado moderno e a Religião (Cristianismo), com a construção normativa constitucional e jurisprudencial de imunidade tributária para os Templos Religiosos, é possível compreendermos a necessidade de revisitarmos a referida hipótese imunitária, adequando-a ao objetivo fundamental da República de formação de uma sociedade livre, justa e, sobretudo, solidária?

## **1 – A Relação Entre o Estado, o Direito e a Religião na Formação Político-Jurídico-Social do Estado Moderno**

Para compreendermos a proposta do enunciado acima sem, contudo, a necessidade de realizarmos um esforço histórico incompatível com o espaço aqui destinado ao trabalho, basta compreendermos que com a fragmentação

<sup>2</sup> Em decorrência do espaço limitado de um artigo científico, para um aprofundamento acerca do método do Múltiplo Dialético, ver Aloisio Krohling, *Dialética e Direitos Humanos – múltiplo dialético: da Grécia à Contemporaneidade*, Curitiba: Juruá Editora, 2014. Cap. 4. Contudo, é importante que já se estabeleça ao menos alguns apontamentos sobre a referida perspectiva metodológica do múltiplo-dialético, a fim de se justificar o motivo de sua escolha como referencial metódico para a construção do presente texto. Desse modo, pode a abordagem metodológica do múltiplo-dialético pode ser compreendida desde sua matriz grega, até a contemporaneidade, como o modelo de racionalidade capaz de possibilitar a existência de inúmeras realidades que, mesmo sendo diferentes entre si, convivem em harmonia dentro de uma mesma realidade político-social, ou seja, é o que nos possibilitará perceber a multiplicidade de existência e de modos de compreensão possíveis, bem como a compreensão de que está tudo inter-relacionado, de que tudo o que existe está ligado a ponto de ser especial para a vida em harmonia. É neste sentido que Krohling apontará para o fato de que desde sua formação mais incipiente, na Grécia antiga, a perspectiva do múltiplo dialético ser um importante marco na ascensão e promoção do debate sobre quaisquer situações, o que possibilitará, não só o surgimento, mas a necessidade de sua realização prática, do que hoje chamamos de diferença ou, mais recentemente, de diversidade, pois segundo ele “Os gregos já tinham saído da mitologia, pois viviam a presença de um novo marco, isto é, a realidade da *pólis*, que modificou profundamente a sua maneira de ser e viver. [...] a ágora (praça pública) é o principal espaço e instrumento de poder. Nesse cenário descendências monárquicas, origens divinas da natureza e explicações mitológicas do poder não têm mais guarida. [...] tudo é debatido. As pessoas agora são iguais. Não há mais hierarquia absoluta e muito menos monarquia. [...] Esse é o marco inicial. Não há nada que não possa ser discutido. Não existem mais verdades eternas (2014, p. 23-24)”.

territorial desencadeada pelas invasões estrangeiras, bem como pelo fim do Império Romano ocidental e pelo colapso econômico do sistema escravagista, o modelo que surge como forma de organização a vida em sociedade na realidade europeia de então, foi o regime feudal – tais fatos, como veremos mais abaixo, são importantes para compreendermos o que aqui está proposto.

Neste sentido, é importante delimitar, tal como proposto por Anderson o marco temporal de surgimento do sistema feudal, ou seja, para ele o referido contexto “[...] surgiu na Europa ocidental no séc. X expandiu no séc. XI e alcançou seu zênite na passagem do séc. XII para o séc. XIII<sup>3</sup>”.

Ademais, também se faz importante destacar acerca dessas premissas, que o regime feudal se caracteriza, principalmente, por ser aquele que se desenvolveu a partir de uma “[...] doação de terra delegada, investida de poderes políticos e jurídicos, em troca de serviço militar<sup>4</sup>”.

Ou seja, é o regime em que, no cenário de ruralização da Europa Ocidental e de pulverização de centros de poder – senhorio; castelania; baronato; condado; principado; monarquia suserana – “os camponeses que ocupavam e cultivavam a terra não eram seus donos. A propriedade agrária era controlada por uma classe de senhores feudais, que extraía o excedente dos camponeses por meio de relações político-legais de coação<sup>5</sup>”, o que demonstra que no regime feudal que se estrutura, há uma transição, mesmo que aos poucos, entre o modo de produção escravagista e o serviçal, cujas bases estavam assentadas no sistema senhorial destacado, a ponto de podermos concluir, assim como o faz Anderson, que o “[...] modo de produção feudal foi o primeiro a lhe permitir um desenvolvimento autônomo dentro de uma economia agrária-natural<sup>6</sup>”.

Esse modo está assentado na premissa de que o feudalismo se desenvolverá como motor da história estatal nesse período, principalmente por ser, em sua gênese, “[...] uma síntese de elementos liberados pela dissolução simultânea dos modos de produção escravista e primitivo-comunal<sup>7</sup>”.

Acerca do termo feudalismo, não podemos deixar de destacar que o mesmo deriva do radical feudo (*feudum*), palavra essa que passa a ser usada como modo de organização da vida das pessoas em sociedade, nas últimas décadas do séc. IX, momento em que a Europa ocidental se encheu de castelos e fortificações privadas,

[...] erguidos por senhores rurais sem qualquer tipo de permissão imperial, para resistir aos novos ataques bárbaros e consolidar seu poder local. [...]. O

<sup>3</sup> Perry Anderson, *Passagens da Antiguidade ao Feudalismo*, trad. por Renato Prelorentzou, São Paulo: Editora Unesp, 2016, p. 205.

<sup>4</sup> *Idem*, p. 156.

<sup>5</sup> *Idem*, p. 165.

<sup>6</sup> *Idem*, p. 168.

<sup>7</sup> *Idem*, p. 173.

entrincheiramento de donos de terras e condes locais nas províncias, por meio do sistema de feudos nascente, e a consolidação de suas propriedades senhoriais e de suas suseranias sobre o campesinato provaram ser a pedra fundamental do feudalismo que foi se solidificando lentamente por toda a Europa nos dois séculos seguintes<sup>8</sup>.

Assim, é possível observar que “o feudalismo como modo de produção definia-se por uma unidade orgânica de economia e dominação política, paradoxalmente distribuída em uma cadeia de soberanias parcelares por toda a formação social<sup>9</sup>”.

Afinal, o feudalismo possibilita, dentre outros aspectos importantes para a Teoria do Estado, que analisemos algumas peculiaridades que marcarão, principalmente, o modo como os governantes se relacionarão com o poder e com os seus súditos, tal como, inclusive, fora traduzido por Kantorowicz ao realizar um estudo sobre teologia política medieval a partir do que chamou de *Os Dois Corpos do Rei*, pois para ele, “[...] o Rei tem em si dois Corpos, a saber, um Corpo Natural e um Corpo político<sup>10</sup>”.

É do contexto medieval-feudal, portanto, conforme delimitado acima, que será possível extrair importantes características desse cenário, que marcarão, sobremaneira, as linhagens do Estado nacional, antecedendo, assim, temporalmente aos fundamentos expostos pelas *Teorias Clássicas* do Estado como sendo construções ínsitas à racionalidade moderna.

Exemplo dessas premissas pode ser compreendido na busca pelo sentido de unidade, que, posteriormente, se desenvolveu na Modernidade como instrumento de uniformização e homogeneização, necessário à formação de uma identidade nacional, essa, compreendida como sustentáculo da nação e de onde surgirá, a partir dos influxos decorrentes dos eventos de 1492, já identificados e destacados acima, o modelo moderno de Estado nacional que, *mutatis mutandis*, está a organizar a vida em sociedade de quase a totalidade dos povos mundiais até os dias atuais.

Acerca dessa premissa, Reinhard afirmará que “[...] as sociedades europeias correspondem aos Estados nacionais”, de modo que para ele, a “[...] segmentação da sociedade coincide com a construção do Estado e da Nação<sup>11</sup>” (1997, p. 19 – tradução nossa).

Sobre o referido sentido de unidade, tal como salientado acima, Wallerstein nos aponta o fato de que o mesmo pode ser percebido facilmente

<sup>8</sup> *Idem*, p. 159.

<sup>9</sup> Perry Anderson, *Linhagens do Estado Absolutista*, 3ªed. trad. por Suely Bastos e Paulo Henrique Britto. Tatuapé: Editora Brasiliense, 1995, p. 19.

<sup>10</sup> Ernst H. Kantorowicz, *Os Dois Corpos do Rei – um estudo sobre teologia política medieval*, trad. por Cid Knipel Moreira, São Paulo: Companhia das Letras, 1998, p. 21.

<sup>11</sup> Wolfgang Reinhard. *Las Élités del Poder y la Construcción del Estado*. Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1997, p. 19 (tradução nossa).

no momento em que, ao observamos o processo de estabilização do Estado nacional absolutista do início da modernidade, é possível percebermos que “em poucas décadas, os conquistadores espanhóis haviam destruído a estrutura política dos dois maiores impérios das Américas, o asteca e o inca<sup>12</sup>”, o que demonstra a necessidade, a partir do estabelecimento do eurocentrismo como instrumento de uniformização da humanidade, de fazer surgir uma subjetividade homogeneizada para a sustentação e expansão do *modus vivendi* europeu sobre todo o resto do mundo.

Assim, ainda sobre os desdobramentos decorrentes da citada premissa da identidade, Pomer nos afirmará que “[...] a consciência nacional equivale à consciência de uma união, de uma identidade que se sobrepõe a todas as identidades regionais, linguísticas e religiosas<sup>13</sup>”.

Portanto, ao nos discutir a existência de um sentido de unidade inerente ao medievo, tal como destacado acima, também precisamos identificar que o mesmo, similarmente, também será observado pela doutrina dos *Corpos do Rei*, a ponto de Kantorowicz nos afirmar, discutindo tais premissas a partir da relação entre o povo e o Rei acerca da titularidade da soberania estatal, que “os dois corpos do Rei, dessa forma, constituem uma unidade indivisível, sendo cada um inteiramente contido no outro<sup>14</sup>”, de modo que a soberania do Estado, não estaria identificada isoladamente com o Rei ou com o povo, mas, por outro lado, “[...] com o Rei no Parlamento<sup>15</sup>”, ou seja, a unidade formadora e legitimadora do poder do Estado.

Ademais, ainda é importante destacar acerca dessa doutrina que, em que pese Kantorowicz destacar a unidade existente entre o corpo natural e o corpo político, esse último se especializa em face de primeiro, pois, segundo o citado autor,

[...] não pode haver dúvidas em relação à superioridade do corpo político sobre o corpo natural. [...]. Não somente o corpo político é mais amplo e extenso que o corpo natural, mas residem, no primeiro, certas forças realmente misteriosas que reduzem, ou até removem, as imperfeições da frágil natureza humana<sup>16</sup>”.

A imagem dos corpos reais tem um substrato religioso, decorrendo da compreensão cristã de que na relação entre Cristo e a Igreja, aquele comporá a cabeça e essa o corpo, fundindo-se duas “pessoas” em um mesmo ser. É daí que o citado autor destaca que

---

<sup>12</sup> Immanuel Maurice Wallerstein, *O Universalismo Europeu – a retórica do poder*, trad. por Beatriz Medina. São Paulo: Boitempo, 2007, p. 30.

<sup>13</sup> León Pomer, *O Surgimento das Nações – o poder político, a natureza histórica do estado, os estados nacionais*, Campinas: Ed. da Universidade Estadual de Campinas, 1985, p. 26.

<sup>14</sup> Ernst H. Kantorowicz, *Os Dois Corpos do Rei – um estudo sobre teologia política medieval*, trad. por Cid Knipel Moreira, São Paulo: Companhia das Letras, 1998, p. 23.

<sup>15</sup> *Idem*, p. 30.

<sup>16</sup> *Idem*, p. 23.

[...] de fato, basta apenas que se substitua a estranha imagem dos Dois Corpos pelo termo teológico mais corrente das Duas Naturezas para que nitidamente se perceba que o discurso dos advogados elisabetanos derivava seu teor, em última análise, da dicção teológica, e que esse discurso em si mesmo, para dizer o mínimo, era criptoteológico. A realeza, por meio dessa terminologia semi-religiosa, era explicitada, de fato, em termos de definições cristológicas. Os juristas, tão sugestivamente denominados pelo Direito Romano como “Sacerdotes da Justiça”, desenvolveram na Inglaterra não apenas uma “Teologia da Realeza” [...] mas elaboraram uma autêntica “Cristologia Real”. [...] a ficção dos Dois Corpos do Rei produziu interpretações e definições que necessariamente se assemelhavam àquelas produzidas em vista das Duas Naturezas do Deus-homem. [...]”, pois “[...] o costume dos juristas de tomar emprestado da eclesiologia e de utilizar linguagem eclesiástica com intenções seculares teve sua própria tradição de longa duração, pois era uma prática tão legítima quanto era antigo tirar conclusões de *similibus ad similia*<sup>17</sup>”.

O sentido de unidade buscado durante os séculos do fragmentarismo social, político e econômico inerente ao feudalismo medieval europeu, portanto, pode ser melhor compreendido a partir das influências que a religião cristã assumida, já na Antiguidade, como a religião oficial do *mundo civilizado*, tinha sobre tal realidade.

Outro aspecto interessante para compreendermos a influência das doutrinas da Igreja cristã da época às teorias que buscavam explicar e fundamentar o Estado e o Direito, e tudo aquilo que daí decorresse, está no fato de que, possuindo dois Corpos, o Rei sofria as intempéries da vida humana, tal como a morte biológica em somente um de seus corpos (o corpo humano), pois era imortal no tocante ao corpo político, encarnado na figura simbólica da Coroa real que, ao ser transmitida de um Rei a outro, demonstrava como o corpo político – sua alma – é eterna, de modo que “esta migração da Alma, isto é, da parte imortal da realeza, de uma encarnação para outra conforme expressa pelo conceito da transmissão do rei é certamente um dos fundamentos de toda a teoria dos Dois Corpos do Rei<sup>18</sup>”. Tais premissas podem ser assim compreendidas, pois

[...] o rei é um ser geminado, humano e divino, exatamente como Deus-homem, embora o rei seja binaturado e geminado apenas pela graça e no âmbito do Tempo, e não por natureza e (após a Ascensão) na Eternidade: o rei terrestre não é, ele *se torna* uma personalidade gêmea mediante sua unção e consagração<sup>19</sup>”, o que se dará, conforme destaca Kantorowicz “[...] como eflúvio de uma ação sacramental e litúrgica realizada no altar [...]”<sup>20</sup>”.

<sup>17</sup> *Idem*, p. 27-29.

<sup>18</sup> *Idem*, p. 25.

<sup>19</sup> *Idem*, p. 52.

<sup>20</sup> *Idem*, p. 57.

Ou seja, o simbolismo da coroação de um novo Rei, representa a união sacramental entre o corpo humano com o corpo político, de modo que

[...] o rei estava sujeito, sob certos aspectos, à lei de prescrição; era um ser temporal, adstrito ao Tempo, e submetido, como qualquer ser humano comum, aos efeitos do Tempo. Em outros aspectos, contudo, isto é, em relação as coisas *quase sacrae* ou públicas, não era afetado pelo Tempo e seu poder prescritivo; [...]. Pelo menos com respeito ao Tempo, o rei tinha obviamente duas naturezas – uma temporal, por meio da qual ele se conformava às condições dos outros homens, e outra perpétua, por meio da qual sobrevivia e suplantava todos os demais seres. [...] com relação ao Tempo o rei era uma *gemina persona*; em certos aspectos estava sujeito ao Tempo e, em outros, estava acima ou além do Tempo<sup>21</sup>.

A religião cristã, nestes termos, teve papel central na construção do direito e, especialmente, na sacralização dos governantes, tal como discutido a partir da doutrina dos corpos reais destacada, pois “[...] a doutrina da teologia e da lei canônica, ensinando que a Igreja, e a sociedade cristã em geral, era um *corpus mysticum* cuja cabeça é Cristo, havia sido transferida pelos juristas, da esfera teológica para a do Estado, cuja cabeça é o rei<sup>22</sup>”, de modo que

[...] pode-se dizer que os juristas<sup>23</sup> salvaram grande parte da herança medieval ao transferir certas propriedades especificamente eclesiásticas da realeza para a montagem do palco legal, preparando, com isso, a nova auréola dos Estados nacionais emergentes e, mal ou bem, das monarquias absolutistas<sup>24</sup>.

Portanto, a ideia por detrás da simbologia expressada nessa premissa decorre do fato de que “[...] a imagem antropomórfica habitual comparando a Igreja e seus membros com um, ou algum, corpo humano, era acompanhada por uma comparação mais específica: a Igreja como um *corpus mysticum*<sup>25</sup>”, ou seja, um tipo de corpo social, mas verdadeiramente comparado com o corpo individual de Cristo,

[...] seu *corpus verum* ou *naturale*. Além disso, *corpus verum* gradualmente deixou de indicar exclusivamente a presença real de Cristo no sacramento, e tampouco retinha um significado e função estritamente sacramentais. O

<sup>21</sup> *Idem*, p. 114.

<sup>22</sup> *Idem*, p. 26.

<sup>23</sup> Neste ponto, importante é a posição de Kantorowicz ao discutir a racionalidade jurídico-filosófica inerente ao período medieval de construção teórica, destacando que “toda a filosofia jurídica da Idade Média estava inevitavelmente fundada na premissa de que existia, por assim dizer, uma lei metalegal na Natureza, cuja existência não dependia da existência de reinos e Estados – de fato, de nenhum reino ou Estado – porque a Lei da Natureza era autossuficiente *per se* e independente de toda Lei Positiva” (*Idem*, p. 95).

<sup>24</sup> *Idem*, p. 91.

<sup>25</sup> *Idem*, p. 130.



corpo natural individual de Cristo era compreendido como um organismo que adquiria funções sociais e corporativas: com a cabeça e os membros, servia como o protótipo e a individuação de um coletivo superindividual, a Igreja como *corpus mysticum*<sup>26</sup>.

Desse modo, é possível observarmos que diante desses termos, a compreensão de governo, necessária para fundamentação e existência do Estado moderno, se faz presente, no momento em que a Igreja passa a ser identificada como

[...] um governo como qualquer outra corporação secular, ou seja, o ideal da Igreja como corpo de Cristo, [...] noção originalmente litúrgica, que antes se prestara a exaltar a Igreja única no Sacramento, começou a ser usada na Igreja hierárquica como um meio de exaltar a posição do papa-imperador, o primeiro príncipe que move e controla a totalidade do Governo-cristão<sup>27</sup>.

Essa influência religiosa para a formação dos alicerces que embasaram as estruturas desenvolvidas ao Estado pela modernidade, também nos ajuda a afirmar a hipótese aqui defendida de que o Estado nacional – cujo primeiro modelo absolutista – possui muitas características que nos fazem perceber seus traços iniciais, sendo construídos ainda durante o exercício da racionalidade inerente àquilo que, historicamente, viemos a chamar de Idade Média, tal como destacado acima, por exemplo, a partir da ideia de unidade.

A dita influência religiosa na construção das bases do Estado nacional, compreendidas pela doutrina dos *Dois Corpos do Rei*, portanto, pode ser resumida na seguinte passagem

Os esforços para dotar as instituições do Estado de certa auréola religiosa, contudo, além da adaptabilidade e utilidade geral do pensamento e linguagem eclesiásticos, levaram rapidamente os teóricos do Estado secular a uma aproximação mais superficial dos vocabulários não só do Direito Romano, mas também do Canônico e da Teologia em geral. O novo Estado territorial e quase nacional autossuficiente, segundo suas proclamações, e independente da Igreja e do papado, extraía a riqueza das noções eclesiásticas, de manipulação tão conveniente, e, por fim, continuava a afirmar-se colocando sua própria efemeridade no mesmo nível da sempiternidade da Igreja militante. Nesse processo, a ideia do *corpus mysticum*, bem como outras doutrinas corporativistas desenvolvidas pela Igreja, passaria a ser de capital importância<sup>28</sup>.

É neste sentido, que ao discutir como os monarcas do período da transição do medievo para a modernidade, de onde surge o modelo absolutista de Estado, se relacionavam com a Igreja, demonstrando a importância dessa organização

<sup>26</sup> *Idem*, p. 130.

<sup>27</sup> *Idem*, p. 131.

<sup>28</sup> *Idem*, p. 133.

para as estruturas seculares do Estado moderno, Elias nos destacará a existência de uma ligação muito forte, e que somente de forma ocasional seria perturbada, entre os primeiros Reis da dinastia dos Capeto e a Igreja não era algo meramente fortuito, haja vista que “expressava também uma óbvia conjunção de interesses. [...] A monarquia assumia uma espécie de caráter sagrado, tornava-se em certo sentido, uma função eclesiástica<sup>29</sup>”.

No feudalismo medieval também se desenvolveu, neste sentido cristológico<sup>30</sup> da realeza, o ideal público, do interesse público, ou seja, àquilo ou aquelas coisas que não pertenciam somente ao Rei, mas, ao contrário, eram de todos, tanto do próprio Rei como de todos os seus súditos, sendo aquele tão somente o responsável, perpetuamente, por guardar os bens públicos que guarneciam o corpo político-social.

Essa característica pode ser percebida quando a realeza passa a depender também de sua centralidade legal, ou seja, o Rei como alguém que, mesmo dando origem à lei, a essa estava submisso. Assim como os vigários de Deus da fé Cristã estavam adstritos aos dogmas e diretrizes extraídas da fé e das Escrituras, o Rei estava submetido à lei, “isso porque, se o rei não fosse cumpridor da lei, não seria absolutamente um rei, mas um tirano<sup>31</sup>”.

Desse modo, o interesse público do Estado, ou seja, o sentido mesmo da ideia de coisa pública – *res publicae* – advindos da doutrina romana que a afastava dos indivíduos por se caracterizarem como *res nullius*, dá origem a compreensão de que o Estado e, conseqüentemente, sua administração possuem paralelo com os fundamentos cristãos a estabelecer, por exemplo, a onipresença, a perpetuidade e a sempiternidade do fisco – bem como de todas as instituições públicas – assim como de Deus.

Ou seja, o sentido de coisa pública, de bem público, de interesse público, desenvolvidos na modernidade como elemento caracterizadores do agir estatal, possuem fundamentos medievais e, sobretudo, religiosos, fincados na sacralidade da administração pública, de modo que surgiu

<sup>29</sup> Norbert Elias, *O Processo Civilizador – Volume 2 – Formação do Estado e Civilização*, trad. por Ruy Jungmann, Rio de Janeiro: Zahar, 1993, p. 156.

<sup>30</sup> Existe, no sentido dado a essa expressão, a identificação de uma base divina para a doutrina do bem comum, do bem público, desenvolvida, sobretudo, a partir das primeiras formas nacionais modernas de Estado, que passam a ser teorizadas pelos estudiosos clássicos do Estado. É o que Carnoy identifica ao destacar que “além do mais, os teóricos clássicos conservaram a base divina para o exercício do poder: o bem comum. Digo base divina para o poder porque, embora a doutrina clássica fizesse sucumbir os direitos divinos em favor de uma redefinição do que é natural e, a partir daí, dos direitos individuais, a origem de todos os direitos ainda era uma autoridade superior – a própria razão humana vinha de Deus. Assim, o fundamento para novas formas de Estado era ainda a razão e a racionalidade divinas, inculcadas nos seres humanos e provenientes do além. O bem comum era inerente à racionalidade divina dos seres humanos; era Deus no homem; mas em vez de ser revelado, sua compreensão poderia ser adquirida” (Martin Carnoy, *Estado e Teoria Política*, 17ªed. Campinas: Papirus, 2013, p. 24-25).

<sup>31</sup> Ernst H. Kantorowicz, *Os Dois Corpos do Rei – um estudo sobre teologia política medieval*, trad. por Cid Knipel Moreira, São Paulo: Companhia das Letras, 1998, p. 107.

[...] um novo padrão de realza centrado da esfera da Lei que não carecia de seu próprio misticismo. A nova auréola começou a descer sobre o Estado nascente secular e nacional, encabeçada por um novo *pater patriae*, quando o Estado começou a reivindicar para seu próprio aparelho administrativo e instituições públicas uma sempiternidade ou perpetuidade que até então era apenas atribuída à Igreja e, pelo Direito Romano e pelos civilistas, ao Império Romano [...]. Mas esse esvaziamento do *status regis et regni*, das instituições e serviços, necessidades e emergências do Estado, teria permanecido incompleto se esse novo Estado não tivesse igualado também à Igreja, em seus aspectos corporativos, como um *corpus mysticum* secular<sup>32</sup>.

Portanto, são variadas as características do feudalismo medieval europeu que podem ser compreendidas, a partir das discussões propostas pela doutrina dos corpos reais, como tendo servido de bases epistemológicas para a formação do Estado nacional-absolutista desenvolvido pela Modernidade, o que se discutirá, não só nos tópicos desta primeira parte do trabalho, mas por toda sua extensão, sempre que for necessário demarcar as linhagens racionais, medievais e religiosas<sup>33</sup> do referido modelo estatal.

Além dos aspectos que marcam a influência religiosa inerente, como visto, ao estudo teológico-político-medieval a partir do que da análise dos *Dois Corpos do Rei*, é importante também, apontar outros aspectos que designam a racionalidade medieval em comento, antes que se discuta as crises e os eventos que levaram a transição do medievo à modernidade, com o surgimento do modelo de Estado nacional de tipo absolutista.

Analisando os problemas que levaram a transição do medievo à racionalidade moderna, Cueva resume a crise do modelo feudal a partir de quatro grandes problemas decorrentes da relação que a nobreza e o clero possuíam entre si face ao poder do Estado medieval, destacando que

os problemas fundamentais daquela época foram, antes de tudo, a luta que se suscitou entre os poderes internacionais, o império e a igreja, porquanto o poder espiritual pretendia também a titularidade originária do poder temporal, cujo uso, sempre a serviço dos valores espirituais, o outorgava ao imperador. O segundo grande problema, que em essência era uma continuação do primeiro, se relacionava com a origem do poder temporal [...]. O problema seguinte se

<sup>32</sup> *Idem*, p. 124.

<sup>33</sup> “A Igreja como corpo coletivo supra individual de Cristo, do qual ele era a cabeça como o marido, encontrava seu paralelo exato no Estado como o corpo coletivo supra individual do Príncipe, do qual ele era tanto a cabeça como o marido – o Príncipe é a cabeça do reino, e o reino o corpo do Príncipe” (Ernst H. Kantorowicz, *Os Dois Corpos do Rei – um estudo sobre teologia política medieval*, trad. por Cid Knipel Moreira, São Paulo: Companhia das Letras, 1998, p. 138). Portanto, a partir dessas premissas, é possível compreendermos que o pensamento político medieval, a partir das influências do pensamento e racionalidade religiosos, possui uma marca universalista – que foi importante, posteriormente, para a afirmação do Estado nacional durante os primeiros momentos de desenvolvimento da Modernidade.

referia as limitações do poder temporal: a igreja afirmou um limite ao poder do imperador, dos reis e dos senhores feudais [...]. O quarto problema era o fundamento do direito, que se fundamentava na lei de Deus, descendia da lei natural e tinha seu nível mais baixo na lei humana<sup>34</sup>.

Além dos fatores inerentes à gênese da unidade buscada como resposta ao cenário fragmentário do modelo feudal, bem como da importância sobremaneira da Igreja, para a afirmação de fundamentos sólidos e necessários à racionalidade do Estado, especialmente, em sua primeira forma moderno-absolutista, os aspectos econômicos desenvolvidos pelo feudalismo e que, posteriormente, possibilitaram o surgimento do modelo capitalista, também devem ser compreendidos como importantes para o que se propõe aqui.

Um desdobramento epistemológico possível da perspectiva racional por traz do sentido da unidade almejada durante o feudalismo pode ser percebido no sentido de ordem daí decorrente. É o que Capella nos apontará ao destacar como a racionalidade religiosa, inerente ao modelo feudal, imporá o surgimento de um pensamento social pautado na busca por uma ordem, ou seja,

o pensamento social medieval adotou assim a forma de um pensamento teológico. Está ancorado na tradição. Sua ideia básica é uma concepção de ordem: o universo é visto como criação de um Deus, que o governa pessoal e diretamente e que atribui a cada ser – também, portanto, aos seres humanos – um lugar determinado nele. Esta ordem é produto da razão divina<sup>35</sup>.

Sobre a religião que se colocará, conforme dito acima, como fator importante de demarcação do *modus vivendi* europeu, a partir do qual, a modernidade e – para o estudo proposto aqui – especialmente, o Estado nacional que daí se estrutura, é necessário compreendermos que o estabelecimento de uma nacionalidade, decorrerá, dentre outros aspectos, do estabelecimento de valores e sentimentos comuns.

É necessário que se tenha – e se compreenda – a partir de então, que “a religião, qualquer que seja seu conteúdo, é um discurso transmitido pela tradição, e que importa enquanto garantia de uma identidade cultural<sup>36</sup>”.

Desse modo, mesmo que o cenário de reconstrução descolonial de uma estética da colonialidade do poder, imposta ao resto do mundo, especialmente à América sul-latino-americana, a partir do processo de conquista e colonização eurocêntrica, nos demonstre como a religião foi importante para, no mínimo,

<sup>34</sup> Mario de La Cueva, *La Idea del Estado*, Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1996, p. 37 – tradução nossa.

<sup>35</sup> Juan Ramón Capella, *Fruto Proibido – uma aproximação histórico-teórica ao estudo do Direito e do Estado*, trad. por Lédio Rosa de Andrade e Outra, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 85.

<sup>36</sup> Tzvetan Todorov, *A Conquista da América: a questão do outro*, trad. por Beatriz Perrone Moisés, 4ªed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010, p. 116.

se uniformizar o discurso moderno, culturalizando o indígena ou expulsando o diferente – com a queda de Granada e a expulsão de mouros e judeus da península ibérica – é preciso que se compreenda, que aqui não estamos demonizando ou santificando qualquer religião.

Tão somente, buscamos demonstrar como a religiosidade esteve presente na formação estética da identidade moderna do Estado nacional, até porque, compreendemos que não existe religião em si mesma mais racional ou verdadeira que outra, pois todas derivam da fé, algo eminentemente cultural, coletivo, mas também, individual.

Desse modo, o fator religioso aparece, como um dos principais valores para a unificação e homogeneização de um povo, ou seja, para a afirmação de uma identidade nacional, através da afirmação dos mencionados valores e sentimentos comuns, o que, conforme poderemos perceber, por exemplo, ocorreu durante a formação do Estado espanhol, pois “[...] a Espanha nasce com a expulsão dos mulçumanos e posteriormente judeus. Ser espanhol era ser católico, e quem não se comportasse como um bom católico era excluído<sup>37</sup>”.

Após discutirmos o processo de formação do Estado moderno por meio, sobretudo, de uma racionalidade inerente a Religião cristã da época, o que formou um modelo estatal estritamente relacionado com os dogmas e necessidades da fé, conseguimos compreender daí em diante, as influências que marcam, sobremaneira, a relação entre o Estado, o Direito e a Religião ainda hoje, o que pode nos apontar, por exemplo, o motivo para o qual, mesmo em pleno século XXI ainda remanescem alguns privilégios para as entidades religiosas, que outras pessoas não gozam em sociedade, tais como a imunidade tributária que passamos a perceber.

## **2. A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos e sua Compreensão Normativa – uma análise legal e jurisprudencial de seus limites**

Como destacado acima, neste momento do trabalho buscaremos compreender o modo como a legislação (constitucional – art. 150, VI, “b” c/c art. 150, §4º da CF/88 – e infraconstitucional – art. 9º, IV, “b”, do Código Tributário Nacional), bem como a jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal (STF) – julgamento no plenário do STF acerca da cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) de imóveis outros de entidade religiosa (RE 325822/SP) – se estabeleceram na contemporaneidade do Direito pátrio, abordando, a partir de então, os limites da chamada imunidade tributária dos templos religiosos.

---

<sup>37</sup> José Luiz Quadros de Magalhães, *Estado Plurinacional e Direito Internacional*, Curitiba: Juruá, 2012, p. 24.

Para tanto se faz necessário identificar, mesmo que brevemente, que o debate acerca da referida imunidade tributária já se faz presente na legislação constitucional pátria desde seus primeiros textos constitucionais, ou seja, se por um lado a Constituição de 1824 (Constituição do Império) não trouxe, expressamente, qualquer referência a imunidade das Igrejas, por outro, determinava em seu art. 5º, que a Religião Católica Apostólica Romana continuaria a ser a Religião do Império, o que demonstra uma enorme influência da Igreja nas conduções do Império do Brasil – o que pode ser ainda compreendido pelo disposto nos arts. 95, III, que impedia quem não professasse a Religião dita acima, de ser Deputado; e 103 e 106, que determinava ao Imperador o juramento de manter a integridade da dita Religião oficial.

A seu turno, a Constituição da República de 1891, determinou, nos termos do art. 11, §2º, que seria vedado à União e aos Estados, “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, de modo que é possível extrairmos daí a tentativa de proteger os cultos religiosos de qualquer interferência ou perseguição por parte do Estado brasileiro, demonstrando que mesmo após o fim do Império, a influência da Religião na condução do Estado permaneceu como um mecanismo de afastar das entidades religiosas os efeitos das decisões seculares.

A Constituição de 1934 manteve a mesma ideia constante na Constituição anterior ao determinar em seu art. 17, II, ser “[...] vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, o que fora mantido pela Constituição de 1937 (art. 32, “b”), conhecida pelos estudiosos da história do Direito Constitucional pátrio como *Polaca*, por sua proximidade ideológica com a Constituição polonesa da época, de forte cunho fascista.

Com a Constituição democrática de 1946, manteve-se a mesma determinação de ambas os textos constitucionais acima (art. 31, II), mas, pela primeira vez, o texto constitucional brasileiro determinou a impossibilidade de cobrança de impostos dos templos religiosos, tal como destacado no art. 31, V, “b”, da mencionada Constituição de 1946, que expressamente dizia:

A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: [...] lançar impostos sobre: [...] templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

A Constituição de 1967 continuou com a mesma previsão da Constituição anterior (art. 20, III, “b”)<sup>38</sup>, mesmo sendo um texto constitucional fruto de

<sup>38</sup> A Emenda Constitucional N. 1 de 1969, que para muitos estudiosos do Direito Constitucional formalmente se apresentava como uma simples Emenda à Constituição de 1967, mas materialmente

um Regime político autoritário (diatatorial) – o que demonstra que, seja na República Velha, na Nova República (pós Revolução de 1930), em contextos democráticos ou ditatoriais, a proteção normativa aos cultos religiosos se manteve, o que demonstra como, independentemente do contexto político-social pátrio, a *Igreja* se manteve imune das decisões e interferências seculares, especialmente, no tocante a tributação de seus ativos<sup>39</sup>.

Ao fim, a Constituição de 1988, reconhecida como o mais importante texto constitucional pátrio, por todas as suas características sociais-democratas, bem como por se propor a traçar o caminho de um grande projeto de nação pós redemocratização do país, trouxe, como delimitado acima, em seu Texto, a mesma previsão de imunidade tributária (no sentido da cobrança de impostos) aos templos religiosos de qualquer culto, seu patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas (§4º, do art. 150, da CF/88)<sup>40</sup>.

Antes de darmos sequência a análise dos limites, sobretudo, jurisprudenciais estabelecidos ao Estado no tocante a cobrança de impostos de entidades religiosas, é preciso explicar, mesmo que brevemente, alguns termos, tais como imunidade, templo e culto<sup>41</sup>.

---

representava um novo texto constitucional, que se certo modo veio constitucionalizar os Atos Institucionais – especialmente o n. 5/1968 – não modificou em nada a imunidade tributária dos Templos Religiosos, pois a manteve nos termos de seu art. 19, III, “b”.

<sup>39</sup> Tal como destacamos outrora, é preciso neste ponto, definirmos que tal imunidade busca uma salvaguarda aos valores religiosos, ou seja, uma proteção e uma garantia à liberdade de culto, de modo que a referida imunidade dos templos de qualquer culto delimitada na CF/88, objetiva garantir ao fim, a liberdade de crença, promovendo daí em diante, a igualdade entre as crenças de qualquer culto a ponto de Sabbag nos informar que citada imunidade tributária dada aos templos religiosos deve ser entendida como “[...] uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Não se trata de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de ‘imunidade religiosa’”. (2020, p. 322). Nessa linha, o mesmo Sabbag nos informa que muitos Estados no mundo se mantêm como *confessionais*, ou seja, *uma série de países em que países uma única religião é reconhecida/aceita como sendo a oficial do Estado*. Assim, adotam como religião oficial o “[...] *Islamismo* (a Arábia Saudita, o Afeganistão, o Egito, o Irã, o Iraque, a Jordânia e outros); o *Catolicismo* (o Vaticano, a Argentina, a Costa Rica, o Peru e outros); o *Budismo* (a Tailândia); o *Hinduismo* (o Nepal); o *Protestantismo Anglicano* (o Reino Unido); e o *Protestantismo Luterano* (a Dinamarca e a Noruega)” (Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, 12ª ed. atual. São Paulo: Saraiva: 2020, p. 322).

<sup>40</sup> Assim, tendo discutido com os textos constitucionais brasileiros trataram do tema da imunidade tributária aos templos religiosos, é importante a partir de então, destacar que infraconstitucionalmente a legislação tributária seguiu as determinações constitucionais, de modo que atualmente o CTN determina em seu art. 9º, IV, “b”, a impossibilidade de cobrança de impostos frente as entidades religiosas, nos termos e limites descritos no Texto Constitucional de 1988.

<sup>41</sup> Acerca da palavra *Culto* destacada acima, é preciso explicar que em si, ela não guarda muitas questões ou debates doutrinários, especialmente pelo fato de que a partir dela podemos identificar uma manifestação de ordem religiosa que, ao obedecer a ordem constitucional pátria, expõe uma liturgia valorativa a partir da subjetividade individual inerente àquilo que se entende como *fé* humana.



Sendo assim, no presente trabalho compreendemos imunidade tributária, tal como destacado por Alexandre, aquelas “[...] limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”<sup>42</sup>.

Neste mesmo sentido, Paulsen discute que as imunidades trazem consigo a ideia de “[...] regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias”, ou seja, podem ser percebidas “[...] como uma não tributação absoluta que ocorre em razão das liberdades preexistentes. Logo, a imunidade tributária é um direito fundamental assegurado ao contribuinte pela Constituição Federal”<sup>43</sup>.

Assim, discutida o que aqui se compreende por imunidade tributária (no contexto trabalhado aqui, especialmente, na cobrança de impostos), é preciso delimitarmos, conforme dito, o entendimento acerca também da palavra Templo, que deve ser entendida aqui, tal como destaca Coêlho,

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontades dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. [...]. O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana<sup>44</sup>.

Ademais, é preciso também destacar que a compreensão daquilo que se entende como Templo – na análise da imunidade tributária aqui em debate –

<sup>42</sup> Ricardo Alexandre, *Direito Tributário*. 14ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora JusPODIVM, 2020, p. 170. Ainda acerca das imunidades tributárias, não podemos deixar de compreender também que tais imunidades podem ser percebidas de modos distintos em classificações doutrinária acerca do tema. Neste sentido, uma das mais importantes dessas classificações é aquela que diz respeito ao parâmetro usado pelo Estado para a concessão da imunidade. Aqui a imunidade é dividida naquelas identificadas ao sujeito contribuinte ou ao objeto negociado, sendo, portanto, dividida em subjetivas (primeiro caso) ou objetivas (no segundo). Se por um lado a imunidade tributária reconhecida as entidades religiosas de qualquer culto pode ser identificada como sendo da espécie subjetiva, lado outro, a imunidade reconhecida ao papel destinado a impressão de livros e jornais, reconhecida no mesmo art. 150 da CF/88, deve ser percebida como da espécie objetiva, nos termos da classificação destacada acima.

<sup>43</sup> Leandro Paulsen, *Curso de Direito Tributário Completo*, 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 38. Aqui também são importantes as contribuições de Costa ao analisar que “imunidade é 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” (Helena Regina Costa, *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*, 3ª ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58/59).

<sup>44</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 269.



deve ir além daqueles locais em que são realizados os diversos cultos, pois também serão beneficiários da citada imunidade – tal como delimitado pelo STF em julgado que marca esse interim, a ser analisado mais abaixo – os prédios anexos aos locais de realização dos cultos – é o que se entende como *teoria moderna*<sup>45</sup> de identificação dos templos religiosos.

Acerca das teorias que tentam identificar a amplitude da palavra Templo frente ao debate inerente a hipótese de imunidade tributária, é preciso ressaltar que existem, basicamente, três grandes vertentes doutrinárias acerca do tema, quais sejam: a) a Teoria clássico restritiva; b) a Teoria Clássico-Liberal e c) a Teoria Moderna.

Neste sentido, tem-se que para a teoria clássico-liberal (que reconhece a dualidade entre templo e atividade), o Templo é identificado como todo o conjunto de coisas que, direta ou indiretamente, viabilizam a realização do culto, de modo que neste ponto, ficariam imunes da tributação dos impostos, não só o local de realização do culto, como também todas as demais coisas e/ou serviços necessários para sua realização, mesmo que não vinculados a ele diretamente.

De outro lado, a Teoria Clássico-Restritiva (o templo é identificado enquanto coisa), a abrangência da imunidade tributária destacada, abarcaria somente o local destinado a realização do culto, e todas as coisas que nele estivessem presença, tais como microfones, caixas-de-som, etc.

Por fim, para a Teoria Moderna – aquela que aparentemente o constituinte escolheu para a CF/88, o Templo é identificado enquanto entidade, ou seja, como se uma organização ou associação fosse, de modo que todas as atividades desenvolvidas no âmbito do templo – ou fora – mas que sejam destinadas à realização das atividades religiosas, sua manutenção – dentre outros aspectos – devem ser consideradas imunes tributariamente.

É importante destacar ainda, que o STF, tal como dito acima, já proferiu decisão no sentido de identificar-se, jurisprudencialmente, com o entendimento ampliativo (Teoria Moderna) da extensão da imunidade, ou seja,

Ementa: 1. Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e

<sup>45</sup> É o que Sabbag nos diz quando descreve que “nessa medida, o *templo-entidade* extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de *organização religiosa*, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto” (Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, 12ªed. atual. São Paulo: Saraiva: 2020, p. 327). No mesmo sentido destacado aqui, Costa noz informa que “se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150” (Helena Regina Costa, *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*, 3ªed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 225).

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. (STF, Pleno, RE 325822/SP, Rel. Orig. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ac. Min. Gilmar Mendes, m. v., j. 18/12/2002).

Desse modo, corroborando tal entendimento jurisprudencial, bem como com o intuito de aumentar ainda mais<sup>46</sup> a já abrangente causa de imunidade tributária destinada aos Templos Religiosos, é preciso destacar que recentemente, com a discussão e provável aprovação<sup>47</sup> daquilo que vem se convencendo chamar de reforma tributária (PEC 5/2023) o citado entendimento se tornará norma constitucional.

Assim, o primeiro passo para a construção formal de uma sociedade (e, porque não, de um país) atrelada intrinsecamente a questões religiosas, já estará dada, constitucionalmente reconhecido inclusive, haja vista o fato de ser o financiamento o principal fato de implementação de reformas estruturais, o que no caso dos Templos Religiosos, estará, constitucionalmente garantido sem que haja qualquer distinção entre os pequenos, os médios e os grandes conglomerados religiosos do país.

## **Conclusão – o abuso do direito como hipótese de tributação de *Templos Religiosos* no contexto político e social do Séc. XXI**

Para darmos termos finais ao presente estudo em prol de buscarmos resposta ao problema de pesquisa lançado acima, é preciso destacar que o fecho dado ao presente estudo nada mais é que uma nova premissa hipotética (síntese), a ser refutada por outras antíteses, afirmando, uma vez mais, o eterno devir do movimento contínuo inerente a abordagem metodológica dialética, sobretudo em sua perspectiva múltipla.

<sup>46</sup> É o que pode ser percebido em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/946478-pec-amplia-imunidade-tributaria-para-templos-e-partidos-politicos/>>. Acessado em 06/07/2023.

<sup>47</sup> Segundo reportagem, a referida proposta de aumento dos casos de Imunidade Tributária aos Templos Religiosos, no âmbito do atual debate acerca da Reforma Tributária brasileira, tem ampla maioria favorável, compreendendo políticos vinculados ao mais amplo espectro religioso, pois vai de protestantes tradicionais, aos neopentecostais, passando por católicos e os de outras denominações. Referida matéria jornalística pode ser analisada em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2023/03/15/lira-vai-enviar-pec-sobre-imunidade-tributaria-dos-templos-catolicos-e-evangelicos-a-ccj.ghtml>>. Acessado em 06/07/2023.

Desse modo, após termos desenvolvido na primeira parte toda uma reconstrução histórica das origens religiosas inerentes a racionalidade moderna de onde emergiu o Estado nacional, demonstrando, assim, a proximidade umbilical que, desde outrora e ainda hoje, o Estado mantém com a Igreja – aqui, no sentido mais amplo da palavra, tendo em vista a laicidade estatal, já reconhecida no arcabouço constitucional pátrio desde a fundação da República e reafirmado, uma vez mais, pela CF/88, o que ficou melhor entendido ao discutirmos a normatividade constitucional acerca da imunidade tributária – e seus limites – na segunda parte do trabalho exposta acima, é preciso finalizarmos levantando a hipótese de ruptura com tais premissas, especialmente em decorrência do contexto social, político e econômico global do século XXI.

Assim, como hipótese de identificação daquilo que aqui discutimos como abuso de um direito reconhecido constitucionalmente, chamamos atenção para o fato de que a globalmente difundida Revista Forbes trouxe em reportagem de 02 de Fevereiro de 2013<sup>48</sup> – e diga-se de passagem, reportagem essa que chamou muita atenção da mídia – a listagem daqueles líderes religiosos (Pastores; Bispos; Apóstolos) Brasileiros considerados como sendo os mais ricos do país, apontando àquela época que Edir Macedo, da Igreja Universal possuía à época uma fortuna acumulada de 2 bilhões de Reais, que Valdomiro Santiago da Igreja Mundial do Poder de Deus aparecia com uma fortuna de 420 milhões de Reais; de RR Soares com 125 Milhões de Reais e fechando a lista, Estevan e Sônia Hernandez (o casal) da Igreja Renascer com fortuna acumulada de 120 milhões de Reais.

Ou seja, estamos diante de estruturas organizacionais – pois trabalham organizadamente como conglomerados empresariais, com objetivos, visão, missão e metas a serem alcançadas – que a muito tempo vem se descolando daquela realidade ínsita a subjetividade humana, qual seja, a *fé*, pois passam tais estruturas organizacionais a trabalharem em cima de campanhas de marketing, difusão de suas marcas em mídias sociais e uso da TV e Rádio – quando não proprietárias de tais redes – como mecanismos de promoção da organização.

Esse descolamento que dá origem a uma imagem – especialmente atrelada aos novos movimentos neopentecostais cristãos do final do século XX, mas que acomete todas as denominações religiosas que se espriam pelo globo – de estruturas organizacionais que trabalham a *fé* – subjetividade humana – como mercadoria a ser vendida e comprada ao maior lance possível.

Tal contexto pode ser percebido quando analisamos inúmeras reportagens – muitas delas de cunho policialesco – acerca de supostas condutas das lideranças religiosas listadas acima como sendo as mais ricas do país, tais como o fato do

---

<sup>48</sup> Reportagem essa que está disponível em: <<http://web.archive.org/web/20130202095921/http://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil>>. Acessado em 15 de Junho de 2020.

“Apóstolo” Valdemiro Santiago ser acusado de enriquecimento ilícito<sup>49</sup>, ou de estar vendendo semente com a cura para o *Coronavírus*<sup>50</sup>, ou quando os Bispos da Igreja Renascer (o casal) são presos acusados de tentar entrar nos EUA com milhares de dólares escondidos e não declarados, ou quando são acusados pelo Ministério Público Federal (MPF) de evasão de divisas e falsidade ideológica<sup>51</sup>.

Mas não paramos por aí, pois aquele que segundo a Revista Forbes é o religioso mais rico do país, o Bispo fundador da Igreja Universal do Reino de Deus (IURD), Edir Macedo além de já ter sido preso, e posteriormente solto – o que rendeu até filme – por estelionato, charlatanismo e curandeirismo no início da década de 1990<sup>52</sup>, Edir também já foi investigado por lavagem de dinheiro<sup>53</sup>, contudo, tais investigações foram arquivadas pois o crime em tese praticado prescreveu<sup>54</sup>.

O líder da Igreja Internacional da Graça, o Missionário RR Soares – fundador da IURD com seu cunhado Edir Macedo, mas que rompeu com ele, se tornando seu adversário – já foi acusado de sonegação de impostos<sup>55</sup> – juntamente com o já mencionado acima, “Apóstolo” Valdemiro Santiago – sendo que mais recentemente disse aos fiéis, enquanto pedia doações, que a água que ele consagrasse curaria a COVID-19<sup>56</sup>.

Outra importante e mais recente notícia veiculada, se deu frente ao fato de ter havido um rompimento interno na IURD, iniciado por lideranças da citada Igreja em Angola na África, que acusam a direção brasileira, dentre outros temas, de evasão de divisas, expatriação ilícita de capital e racismo<sup>57</sup>.

Ao fim, também na tradicional Igreja Católica aparecem suspeitas de desvios de recursos oriundos de doações e pagamento de dízimo por parte dos

<sup>49</sup> Matéria disponível em: <<https://www.hnt.com.br/cidades/mpe-transfere-investigacao-de-apostolo-da-igreja-mundial-para-capital-paulista/13752>>. Acessado em 19 de junho de 2020.

<sup>50</sup> Matéria disponível em: <<https://jc.ne10.uol.com.br/brasil/2020/05/5608848-valdemiro-santiago-e-acusado-de-estelionato-pelo-mpf-por-vender-semente-que--cura--coronavirus.html>>. Acessado em 19 de junho de 2020.

<sup>51</sup> Matéria disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/folha/especial/2007/prisaonarenascer/>>. Acessado em 20 de junho de 2020.

<sup>52</sup> Matéria disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/9/17/brasil/38.html>>. Acessado em 20 de junho de 2020.

<sup>53</sup> Matéria disponível em: <<https://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/bispo-macedo-e-investigado-por-lavagem-de-dinheiro-nos-eua-e-na-venezuela-nesse-caso-dinheiro-seria-do-traffic-de-drogas/>>. Acessado em 20 de junho de 2020.

<sup>54</sup> Matéria disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/sociedade/acao-que-investigava-edir-macedo-por-lavagem-de-dinheiro-prescreve/>>. Acessado em 21 de junho de 2020.

<sup>55</sup> Matéria disponível em: <<https://catracalivre.com.br/dimenstein/r-r-soares-e-waldemiro-santos-devem-r-190-milhoes-em-impostos/>>. Acessado em 22 de junho de 2020.

<sup>56</sup> Matéria disponível em: <<https://istoe.com.br/pastor-r-r-soares-afirma-que-agua-consagrada-por-ele-cura-covid-19/>>. Acessado em 21 de junho de 2020.

<sup>57</sup> Matéria disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/bbc/2020/06/23/bispos-pastores-da-igreja-universal-em-angola-tomam-controle-de-tempos-e-rompem-com-direcao-brasileira.htm>>. Acessado em 22 de junho de 2020. Nessa mesma reportagem há informação de que atualmente a IURD está em mais de 100 países, possuindo um total de mais de 10 mil templos espalhados por todos os continentes do Mundo.

fiéis, tal como demonstra reportagem a partir de denúncia feita pelo Ministério Público, em que um padre é acusado de ter movimentado, ilicitamente, cerca de 2 bilhões de reais, tendo, inclusive, áudio seu vazado onde afirma ser “chefe de quadrilha”<sup>58</sup>.

Todas as reportagens listadas acima, portanto, ajudam a corroborar o argumento de que aquilo que a CF/88 reconhece como Templos Religiosos, ao reconhecer a imunidade tributária nos termos destacado alhures, com o claro intuito de proteger o local de culto de possíveis ingerências seculares o que ao final, significaria uma proteção à liberdade religiosa e uma afirmação da laicidade estatal, em pleno século XXI tem se tornado um caminho para a formação de *mega* conglomerados organizacionais de comercialização daquilo que, eminentemente, ainda é inerente a subjetividade humana, qual seja, a *fé* – ou não – de cada um.

Desse modo, sendo a imunidade é uma espécie proibitiva da cobrança de tributos – o que no contexto dos Templos religiosos se dá frente, especialmente, aos impostos, a fim de se guardar coerência com a isonomia tributária buscada pelo sistema nacional, é preciso que reconheçamos a injustiça e a inadequação desse cenário<sup>59</sup>, tal como descrito na segunda parte do estudo acima, haja vista o fato de que hoje – século XXI – as Igrejas, sobretudo aquelas que se tornaram grandes conglomerados comerciais e midiáticos, já não podem ser consideradas como alvos de perseguição por parte de qualquer Governo ou governante de momento, mas ao contrário, hoje tais organizações já estão – e cada vez mais é assim com a “famosa” *bancada da bíblia* no Congresso Nacional brasileiro – entranhadas nos espaços políticos<sup>60</sup>.

<sup>58</sup> Matéria disponível em: <<https://www.metropoles.com/brasil/em-gravacao-padre-robson-afirma-sou-o-chefe-da-quadrilha>>. Acessado em 02 de julho de 2021.

<sup>59</sup> Neste contexto, um caminho possível – para evitar o fim abrupto da imunidade – seria a conversão da imunidade em isenção tributária, de modo que assim tal contexto estaria submetido às mesmas exigências e disposições normativas de fiscalização que as ONG’s – ou similares – estão, o que permitirá às estruturas do Estado destinadas à fiscalização – Tribunais de Contas ou Ministério Público, por exemplo – realizar, quando evidenciarem qualquer suspeita de desvirtuamento do patrimônio isento tributariamente, investigações, apurando assim, possível infratores, o que atualmente, no contexto de imunidade tributária, se torna mais difícil.

<sup>60</sup> Hoje os meios de comunicação em massa, TV, Rádio e, sobretudo, os atuais meios digitais (*Youtube, Instagram, Facebook, Twitter, Whatsapp*, entre outros), carregam consigo um enorme poderio capaz de formar, transformar ou reformar a opinião pública de um povo acerca de qualquer fato, coisa ou pessoa, de modo que nesse contexto, e com o agigantamento de organizações religiosas que vem, dia após dia, se infiltrando cada vez mais do meio político, ou seja, na tomada de decisão frente aos rumos políticos, sociais, econômicos e normativos da nação, é essencial que instituições da República – da estrutura do Poder estatal ou não – tais como o Ministério Público e a Ordem dos Advogados do Brasil busquem exigir, fazendo-se cumprir as determinações constantes nos artigos 220 a 224 da CF/88, buscando impedir que instituições religiosas – especialmente aquelas organizacionalmente gigantescas – possam ter, direta ou indiretamente, permissões públicas para conduzirem veículos de comunicação de massa, pois se os canais de TV e as frequências de Rádio são limitados, devem ser fiscalizados e regulados pelo Poder Público, especialmente por aqueles agentes de fiscalização destacados acima. Assim, aceitar que organizações religiosas – ou que, inclusive seus líderes, de forma individual – possam interferir no destino do país se transformando num tipo de *poder*

Portanto, é preciso que busquemos alternativas várias – daí a concepção inerente ao múltiplo-dialético – capazes de reverter tal contexto, uma vez que não deve ser entendido como razoável o fato de que receitas e despesas de entidades – tais como aquelas listadas acima, cujos líderes aparecem como milionários, quando não bilionários – e que estão espalhadas não só por todo o país, mas também pelo mundo, com templos faraônicos, não só pelo tamanho, mas pelo custo da estrutura<sup>61</sup>, não possam ser compelidas ao pagamento, como qualquer pessoa – física ou jurídica, por menor que essa seja – de tributos.

Se tal contexto se perpetuar, a isonomia tributária pretendida pelo constituinte de 1988, na busca de se adequar o sistema tributário nacional ao objetivo fundamental da República de formação de uma sociedade livre, justa e, sobretudo, solidária estará, flagrantemente, violada, sendo mais uma norma da CF/88 que existe no texto, mas que não se transmite à realidade do *chão da vida*.

---

*paralelo* – pois funciona e se organiza ao arripio de qualquer fiscalização mais acurada por parte dos agentes públicos – é rumar, a passos cada vez mais largos na direção de uma ruptura sócio-política e, porque não, talvez de uma fratura no tecido social capaz de desvelar-se em anarquia social.

<sup>61</sup> Segundo matéria vinculada pela Band notícias na plataforma digital do UOL, o Templo de Salomão, sede da IURD, é 4 vezes maior que o Santuário de Aparecida da Igreja Católica, tem o formato do Templo de Salomão da narrativa bíblica construído no Séc. XI a.C. e teve o curso total de mais de R\$700.000.000,00 (Setecentos Milhões de Reais). Matéria disponível em: <[https://noticias.band.uol.com.br/cidades/noticias/100000697500/templo-da-universal-custou-quase-r\\$-700-milhoes.html](https://noticias.band.uol.com.br/cidades/noticias/100000697500/templo-da-universal-custou-quase-r$-700-milhoes.html)>. Acessado em 23 de junho de 2020.

## Referências

- Aloísio Krohling, *Dialética e Direitos Humanos – múltiplo dialético: da Grécia à Contemporaneidade*, Curitiba: Juruá Editora, 2014.
- Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, 12ªed. atual. São Paulo: Saraiva: 2020.
- Ernst H. Kantorowicz, *Os Dois Corpos do Rei – um estudo sobre teologia política medieval*, trad. por Cid Knipel Moreira, São Paulo: Companhia das Letras, 1998.
- Helena Regina Costa, *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*, 3ªed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2015.
- Immanuel Maurice Wallerstein, *O Universalismo Europeu – a retórica do poder*, trad. por Beatriz Medina. São Paulo: Boitempo, 2007.
- José Luiz Quadros de Magalhães, *Estado Plurinacional e Direito Internacional*, Curitiba: Juruá, 2012.
- Juan Ramón Capella, *Fruto Proibido – uma aproximação histórico-teórica ao estudo do Direito e do Estado*, trad. por Lédio Rosa de Andrade e Outra, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- Leandro Paulsen, *Curso de Direito Tributário Completo*, 11ªed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- León Pomer, *O Surgimento das Nações – o poder político, a natureza histórica do estado, os estados nacionais*, Campinas: Ed. da Universidade Estadual de Campinas, 1985.
- Mario de La Cueva, *La Idea del Estado*, Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1996.
- Martin Carnoy, *Estado e Teoria Política*, 17ªed. Campinas: Papirus, 2013.
- Norbert Elias, *O Processo Civilizador – Volume 2 – Formação do Estado e Civilização*, trad. por Ruy Jungmann, Rio de Janeiro: Zahar, 1993.
- Perry Anderson, *Linhagens do Estado Absolutista*, 3ªed. trad. por Suely Bastos e Paulo Henrique Britto. Tatuapé: Editora Brasiliense, 1995.
- Perry Anderson, *Passagens da Antiguidade ao Feudalismo*, trad. por Renato Prelorenzou, São Paulo: Editora Unesp, 2016.
- Ricardo Alexandre, *Direito Tributário*. 14ªed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora JusPODIVM, 2020.
- Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário*, 16ªed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- Tzvetan Todorov, *A Conquista da América: a questão do outro*, trad. por Beatriz Perrone Moisés, 4ªed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.
- Wolfgang Reinhard. *Las Élités del Poder y la Construcción del Estado*. Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1997.

