RAPHAEL CROCCO MONTEIRO

Estado e Instituições Religiosas: vedação ao embaraço e ao fomento

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Régis Fernandes de Oliveira

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2020

RAPHAEL CROCCO MONTEIRO

Estado e Instituições Religiosas: vedação ao embaraço e ao fomento

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração "Direito Econômico e Financeiro", como requisito parcial para obtenção do Título de Mestrado, sob a orientação do Professor Titular Dr. Régis Fernandes de Oliveira.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação da Produção
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

MONTEIRO, Raphael Crocco.
ESTADO E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: vedação ao embaraço e ao fomento / Raphael Crocco Monteiro; orientador: Régis Fernandes de Oliveira – São Paulo, 2020.
191 f.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Instituições Religiosas. 2. Estado. 3. Imunidade tributária. 4. Fomento. 5. Direito Financeiro e Tributário. I. Oliveira, Régis Fernandes de, orient. II. Estado e Instituições Religiosas: vedação ao embaraço e ao fomento.

RAPHAEL CROCCO MONTEIRO

ESTADO E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: VEDAÇÃO AO EMBARAÇO E AO FOMENTO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração "Direito Econômico e Financeiro", como requisito parcial para obtenção do Título de Mestrado, sob a orientação do Professor Titular Dr. Régis Fernandes de Oliveira.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

_____

Professor Doutor Régis Fernandes de Oliveira
Presidente da Banca – Orientador

_____

MEMBRO DA BANCA Nº 02

_____

MEMBRO DA BANCA Nº 03

_____

MEMBRO SUPLENTE

AGRADECIMENTOS

Meu coração está cheio de gratidão! Em primeiro lugar, agradeço a Deus pelas bênçãos sobre mim derramadas no decorrer desse mestrado. Sem Ele, nada eu seria; sem Ele, não conseguiria prosseguir.

Agradeço, também, aos meus pais por todo apoio. Foram eles que me criaram, que me incentivaram ao estudo e aprimoramento pessoal e são eles que me inspiram a ser, todos os dias, uma pessoa melhor.

Meus agradecimentos ao grande amor da minha vida, Larissa, por todo carinho, apoio e por suportar, com paciência, as constantes ausências para a conclusão desse mestrado. A você, grande amor da minha vida, meu muito obrigado! É uma das muitas conquistas que teremos juntos, em uma só carne!

Sou grato aos meus irmãos e cunhadas que tanto oraram pelo meu sucesso. Aos meus sobrinhos, inclusive o que está para nascer, meu carinho e gratidão por trazer o riso à minha boca.

Ao meu querido orientador, Dr. Régis Fernandes de Oliveira, meu mais sincero agradecimento e compromisso, junto à comunidade acadêmica, no desenvolvimento científico do Direito Financeiro. Obrigado por acreditar em mim, até mesmo quando eu não acreditava. Ao mestre, com carinho!

Não poderia esquecer do meu grande professor, Dr. Fernando Facury Scaff, que, durante toda a minha trajetória acadêmica, instigou-me a pensar “fora da caixinha”, seja com “levantadas de bola” ou “notas de rodapé” interessantíssimas. Muito obrigado, professor, por todo conhecimento compartilhado para mim!

Obrigado a todos!

RESUMO

MONTEIRO, Raphael Crocco. **Estado e Instituições Religiosas: vedação ao embaraço e ao fomento**. 2020. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, 2020.

A constituição psíquica do ser humano é essencialmente simbólica. Sua rotina é permeada por ritos, enquanto sua fala é cheia de significações. Em determinado momento da história, o homem elegeu determinadas coisas como sagradas, em detrimento das demais, profanas. Tais objetos sagrados o elevaram espiritualmente, assumindo, o homem, uma relação íntima com o transcendente. O sentimento religioso é marcante na sociedade, que necessita crer que há algum sentido na vida. Isso não foi ignorado pelo constituinte originário, prestigiando a liberdade religiosa mais do que as demais liberdades constitucionais. No presente trabalho, pretende-se estudar a fundo as vedações previstas no inciso I do artigo 19 da Constituição Federal, sob as perspectivas do Direito Financeiro e Tributário, bem como delinear uma relação saudável entre Estado e Instituições Religiosas em prol do atingimento do interesse público.

Palavras-chave: símbolos; arquétipos; laicidade; direito financeiro; direito tributário.

ABSTRACT

MONTEIRO, Raphael Crocco. **State and Religious Institutions: prohibiting embarrassment and fomenting**. 2020. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, 2020.

The psychic constitution of the human being is essentially symbolic. His routine is permeated by rites, while his speech is full of meanings. At a certain point in history, man chose certain things as sacred, at the expense of others, profane. Such sacred objects elevated him spiritually, assuming the man an intimate relationship with the transcendent. Religious feeling is striking in society, which needs to believe that there is some meaning in life. This was not ignored by the original constituent, giving prestige to religious freedom more than other constitutional freedoms. In this work, we intend to study in depth the prohibitions provided for in item I of article 19 of the Federal Constitution from the perspective of Financial and Tax Law, as well as to outline a healthy relationship between the State and Religious Institutions in order to achieve the public interest.

Keywords: symbols; archetypes; secularism; financial law; tax law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 9

1 INCONSCIENTE, SÍMBOLOS, ARQUÉTIPO E PENSAMENTO SIMBÓLICO 11

1.1 INCONSCIENTE E ARQUÉTIPO 11

1.2 PENSAMENTO E PODER SIMBÓLICOS 17

1.3 CONSTITUIÇÃO PSÍQUICA E OS IMPULSOS 21

1.4 PENSAMENTO MÁGICO-RELIGIOSO 28

1.4.1 Estrutura do sagrado 29

1.4.2 Pensamento religioso e pulsão pelo domínio 33

1.4.3 Poder político e poder religioso 40

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO 47

2.1 IMUNIDADE: ASPECTOS GERAIS 48

2.1.1 Natureza Jurídica e Alcance 48

2.1.1.1 Definições doutrinárias 55

2.1.1.2 Proteção e Concretização de Direitos Fundamentais 58

2.1.2 Norma Jurídica 66

2.1.3 Imunidade e Isenção 73

2.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO 77

2.2.1 Fundamento Constitucional Genérico 77

2.2.2 Construção da Norma Imunizante 86

2.2.2.1 O que é “templo”? 87

2.2.2.2 Remuneração de religiosos 94

2.2.2.3 Missões Religiosas 98

2.2.3 O mercado da fé: por uma interpretação adequada da imunidade dos templos de qualquer culto 100

3 SUBVENÇÃO E COOPERAÇÃO ENTRE ESTADO E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS 106

3.1 FOMENTO NO DIREITO BRASILEIRO 106

3.2 SUBVENÇÃO E DIREITO FINANCEIRO 108

3.2.1 Subvenção e as outras modalidades de fomento 108

3.2.2 Requisitos da Subvenção Social e Econômica 111

3.2.3 Previsão e Execução Orçamentária 116

3.2.4 Ética e Prestação de Contas 122

3.2.4.1 Vedações à Subvenção 129
3.3 O FOMENTO DE INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS 130
3.3.1 Subvenções, Auxílios e Contribuições a Entidades Religiosas ..130
3.3.2 Subvenção Social e Instituições Religiosas 132
3.3.3 Cooperação entre Estado e Instituições Religiosas 137
4 QUESTIONAMENTOS A RESPEITO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUBVENCIONAL ENTRE ESTADO E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS..... 142
4.1 A TRIBUTAÇÃO DE INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: ALGUMAS REFLEXÕES 142
4.1.1 Pode-se falar em concorrência entre instituições religiosas?.....142
4.1.2 É possível a tributação de entidades religiosas que descumprem preceitos fundamentais e/ou morais? 145
4.1.3 É permitida a tributação de templos considerados turísticos? ...147
4.1.4 Os cemitérios podem ser tributados? 149
4.1.5 A imunidade dos templos de qualquer culto alcança, também, centros ecumênicos e entidades ateístas?.....154
4.1.5.1 E as lojas maçônicas? 158
4.2 O FOMENTO A INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: ALGUMAS REFLEXÕES 163
4.2.1 É possível oferecer subsídios para que uma instituição religiosa promova “ações missionárias”?.....163
4.2.2 É possível que o ente público firme relação de cooperação com entidades religiosas de apenas um credo religioso? 165
4.2.2.1 E com apenas uma entidade de um mesmo credo religioso? 167
4.2.3 É possível a utilização de verbas públicas para a promoção de festas populares de cunho religioso? 167
4.2.4 É possível a doação a instituições religiosas?.....173
CONCLUSÃO 178
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 183

INTRODUÇÃO

É inegável que a sociedade é marcada por relações de poder e força. Essas são, algumas vezes, perpetradas através do poder bruto e da força física; noutras, por algo “invisível” que acaba por ser, em determinadas situações, mais contundente do que a modalidade anterior. Trata-se de poder exercido de maneira simbólica, sem força física, mas com a potência de convencer grandes multidões e moldar a atitude de muitas pessoas.

O homem é um ser simbólico por natureza. Sua rotina é definida por ritos diários. A sua fala é marcada por expressões que denotam outras significações. Seu cotidiano é delimitado por escolhas, prioridades. Anseia por conhecer o mundo a sua volta e encontrar um espaço no qual haja pertencimento.

Por vezes, o ser humano elege determinado objeto como diferente dos demais equivalentes. Atribui a ele uma característica especial, sagrada, por qualquer motivo que seja. Às vezes, uma pedra foi fundamental para que conseguisse matar um animal e saciasse sua fome à noite. Uma árvore o livrou da perseguição de um leopardo feroz. Uma casa de praia comum é tomada como especial porque foi o local dos primeiros passos de um filho.

Nesse mesmo sentido, quando é que um determinado objeto o conecta ao transcendente? Tem-se um objeto, uma coisa, que eleva espiritualmente aquele homem. Pode-se ter um início de uma nova crença, que, depois, desenvolve-se em um culto religioso. Muitos são convencidos, pela fé, de que a cosmovisão criada em torno de um objeto sagrado é o que explica, satisfatoriamente, o seu redor e derredor.

O homem torna-se religioso. Mediante instrumentos de convencimento, atrai multidões ao culto de uma fé. Faz-se necessário, àqueles que creem, que haja um sentido para a vida.

A problemática surge quando o homem decide se organizar em sociedade. Muitas são as cosmovisões religiosas. Há pluralidade de ideias, o que é de se esperar em uma comunidade. Uns pensam diferente dos outros, e isto é absolutamente normal. Mas, como conciliar o sentimento “oceânico”, que gera imenso mal-estar em todos, com decisões a serem tomadas por um administrador público em favor do interesse público; público esse marcado por divergências ideológicas e, notadamente, religiosas.

O constituinte originário da Constituição Cidadã, tomando como base o exemplo internacional e o quanto disposto nas Constituições brasileiras pretéritas, não ignorou o sentimento religioso que se formou no Brasil. A historicidade católica e a miscigenação cultural fizeram com que essa nação, além de religiosa, fosse culturalmente diversa. Bem por isso que, além de prestigiar a liberdade religiosa, procurou estabelecer limites ao relacionamento entre o Estado e as Instituições Religiosas.

No presente trabalho, procuramos destrinchar alguns aspectos fundamentais da constituição psíquica do ser humano a fim de entender o impulso humano ao religioso. Após, delimitamos, no âmbito do Direito Financeiro e Tributário, a relação de vedação ao embaraço, nesse considerando-se a tributação, e ao fomento determinado pelo inciso I do artigo 19 da Constituição.

É bem verdade que a Constituição Federal determinou a separação entre Estado e Igrejas. No entanto, a laicidade pretendida pelo constituinte originário tem, como exceção, a união destas entidades em prol do interesse público.

Procura-se, então, no presente trabalho, após considerações a respeito do impulso do ser humano ao sagrado, desenvolver a temática da vedação ao embaraço e ao fomento a Instituições Religiosas, delimitando uma possível atuação saudável do Poder Público com essas em prol do alcance do interesse público e da concretização dos objetivos fundamentais da República.

1 INCONSCIENTE, SÍMBOLOS, ARQUÉTIPO E PENSAMENTO SIMBÓLICO

1.1 INCONSCIENTE E ARQUÉTIPO

É Importante, antes de iniciarmos a reflexão acerca da religião e do pensamento humano como influenciadores relevantes no direito, discutir algumas premissas fundamentais. Esclareça-se ao leitor, de proêmio, que tal exposição preliminar faz-se imprescindível à exposição da temática a ser abordada. E isso porque, através da compreensão da *psiqué* humana poderemos perceber qual sua verdadeira influência sobre o ser humano e suas criações. Dentre elas, o Direito; e, mais especificamente, o Direito Financeiro.

Não sejamos, pois, tecnicistas ou ingênuos ao afirmar que as abstrações humanas estão completamente livres da atuação emocional e psíquica do próprio homem. Como derivado desse último, carrega, em si, muitas das suas características, bem como suas alterações futuras derivam de alguma mudança de critérios pelo homem, ou mesmo de sua coletividade.

Pois bem. Parece-nos que o homem, em sua estrutura psíquica, é portador, além da consciência, de um elemento da sua *psiqué* que corresponde a boa parte de seu intelecto: o inconsciente.

Carl G. Jung, em suas pesquisas, desenvolveu teoria a respeito do inconsciente analisando sonhos, através de uma estrutura lógica de análises em “espiral”.

Segundo Jung, trata-se de uma complexa parte da *psiqué* humana. O ser humano, mesmo com a acuidade de seus sentidos, nunca consegue captar em sua totalidade os estímulos do ambiente. Há que se chegar sempre a um limite intransponível, no qual o conhecimento consciente não pode transpor.

Deve-se ao fato de que existem aspectos inconscientes da percepção da realidade. Os acontecimentos tornam-se verdadeiros acontecimentos psíquicos na nossa mente, mas de modo pessoalmente desconhecido (uma vez que a *psiqué* não pode conhecer sua própria substância). Assim, entende Jung que “[...] toda experiência contém um número indefinido de fatores desconhecidos, sem considerar o fato de que toda realidade concreta sempre tem alguns aspectos que ignoramos, uma vez que não conhecemos a natureza radical da matéria em si.” [1]

---

[1] JUNG, Carl Gustav et. al. *O homem e seus símbolos*. 3. ed. Rio de Janeiro: HarperCollins Brasil, 2016. p. 22.

O inconsciente, de acordo com Jung, é parte ativa de nossa mente, e não mero estoque de informações que não mais são úteis ao nosso consciente[2]. Como parte ativa, as nossas impressões captadas pelo consciente logo assumem um sentido inconsciente com significação psíquica própria, apesar de não estarmos diretamente conscientes da existência deste fenômeno e da ampliação do sentido convencional que ela possibilita.

Por conta desse fenômeno psíquico, cada palavra e cada situação possui um sentido diferente para cada pessoa, mesmo estando em um mesmo nível cultural ou intelectual. Isso se deve ao fato de que há variação no modo pelo qual uma informação é recebida em um contexto individual e particular.

Mircea Eliade destaca o pensamento simbólico humano como consequência da atuação profunda e subliminar do inconsciente[3]. Como parte fundamental da mente humana, o inconsciente comunica-se através de uma linguagem que lhe é muito própria: os símbolos.

Os símbolos, diferentemente dos sinais, de acordo com Ernst Cassirer[4], são designadores, enquanto os sinais são operadores. Isso quer dizer: os sinais são criados e elaborados pelo consciente humano, enquanto os símbolos, parte do mundo humano do significado, são consubstanciados pelo inconsciente humano[5].

Dessa maneira, não é possível tomar um pensamento minimamente racional, produzido e elaborado pelo consciente, a que se chegou por conclusão ou intenção deliberada, e dar-lhe uma forma simbólica. Não importam os ornamentos, detalhes e múltiplas características que se dê ao objeto: ele se mantém como apenas um sinal

---

[2] "Refiro-me aqui a coisas que vimos e ouvimos conscientemente e que em seguida esquecemos. Mas todos nós vemos, ouvimos, cheiramos e provamos muitas coisas sem nota-las na ocasião, ou porque a nossa atenção se desviou ou porque, para os nossos sentidos, o estímulo foi demasiadamente fraco para deixar uma impressão consciente. O inconsciente, no entanto, tomou nota de tudo, e essas percepções sensoriais subliminares ocupam importante lugar no nosso cotidiano. Sem percebermos, influenciam a maneira segundo a qual vamos reagir a pessoas e fatos." (JUNG, Carl Gustav et. al. *O homem e seus símbolos*. p. 37).

[3] "O pensamento simbólico não é uma área exclusiva da criança, do poeta ou do desequilibrado: ela é consubstancial ao ser humano; precede a linguagem e a razão discursiva. O símbolo revela certos aspectos da realidade – os mais profundos – que desafiam qualquer outro meio de conhecimento. As imagens, os símbolos e os mitos não são criações irresponsáveis da psique; elas respondem a uma necessidade e preenchem uma função: revelar as mais secretas modalidades do ser." (ELIADE, Mircea. *Imagens e símbolos:* ensaio sobre o simbolismo mágico-religioso. Tradução: Sonia Cristina Tamer. São Paulo: Martins Fontes, 2012. p. 8-9).

[4] CASSIRER, Ernst. *Ensaio sobre o homem.* São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 58.

[5] "O que chamamos de símbolo é um termo, um nome ou mesmo uma imagem que nos pode ser familiar na vida cotidiana, embora possua conotações especiais, além do seu significado evidente e convencional. Implica alguma coisa vaga, desconhecida ou oculta para nós." (Carl G. Jung, *O homem e seus símbolos.* p. 18).

associado ao pensamento consciente, e nunca um símbolo a sugerir coisas desconhecidas[6].

Jung ressalta que o indivíduo é a única realidade possível,[7] sendo que, ao nos afastarmos do homem para nos aproximarmos de ideias abstratas a seu respeito, maiores são as chances do erro. O objeto de análise, portanto, deve ser o homem; mais ainda na contemporaneidade atual de convulsões sociais e mudanças drásticas, pois várias consequências e resultados dependem de suas qualidades morais e, principalmente, mentais. Daí a importância dos mitos e dos símbolos: para que se tenha uma justa perspectiva do *homo sapiens*, é necessário o entendimento tanto do passado quanto do presente do ser humano.

Ao analisar os sonhos — nos quais o autor acreditava haver o principal palco de atuação, mormente simbólica, do inconsciente humano, tanto de seus pacientes quanto nos casos descritos pela literatura médica e psiquiátrica — Jung notou que muitas vezes apareciam elementos que não eram individuais e tampouco faziam parte da experiência pessoal do sonhador.

Freud[8] os chamava de "resíduos arcaicos", ou seja, formas mentais cuja presença não encontrava qualquer explicação na vida comum do paciente, mas que pareciam, antes, formas arcaicas, primitivas, inatas, originais, representando uma possível "herança comum" da humanidade enquanto espécie.

Estas imagens oníricas, de acordo com Freud[9], são elementos psíquicos que sobrevivem na mente humana há tempos imemoriais. São comuns ao sonhador instruído ou analfabeto, inteligente ou obtuso. Não são, de forma alguma, resíduos sem vida ou significação; ao contrário, possuem uma função e são, sobretudo, valiosos, uma vez que constituem uma ponte entre a maneira pela qual transmitimos conscientemente os nossos pensamentos e uma forma de expressão mais primitiva, colorida e pictórica.

---

[6] No entanto, no nosso entendimento, a partir do momento em que o homem cria conscientemente um sinal, com suas características, ornamentos e atributos, esse desprende-se de seu autor, assumindo uma significação própria, não necessariamente a mesma atribuída originalmente quando de sua criação. E isto se deve muito ao que já foi comentado: inconscientemente, cada ser humano, com base na sua história, na sua educação e na sua posição social, assume uma determinada interpretação a respeito de um sinal humano. Porém, isto não significa que se possa falar o que bem entender sobre qualquer coisa, uma vez que, apesar de assumir significação própria, há limites interpretativos claros a respeito de um sinal produzido conscientemente pelo ser humano.
[7] JUNG, Carl Gustav et. al. *O homem e seus símbolos*. p. 69.
[8] FREUD. Sigmund. *Edição Standard brasileira das obras psicológicas completas de Sigmund Freud*. Trad. Jayme Salomão. Rio de Janeiro: Imago, 1977. v. 9. p. 45.
[9] Idem, ibidem.

Para Jung[10], trata-se de “arquétipos” ou “imagens primordiais”, originadas pela reprodução intensiva e progressiva de uma mesma experiência durante várias gerações[11]. O arquétipo, na realidade, é uma *tendência instintiva*, mas diferente do instinto. Trata-se de uma imagem onírica criada pelo nosso inconsciente, dado que, se elaborada pelo nosso consciente, certamente seria compreendida pelos homens, em vez de servir como espanto e confusão como geralmente o faz.

A manifestação do arquétipo não se confunde com a manifestação de um simples instinto. Enquanto o instinto é considerado, por Jung[12], como impulso fisiológico percebido pelo sentido, o arquétipo é o instinto manifestado por fantasias e, muitas vezes, por imagens simbólicas. Sua origem é desconhecida e se repete em qualquer lugar do mundo, mesmo em lugares onde não é possível explicar a sua transmissão[13].

As estruturas arquetípicas não são estáticas, mas dinâmicas, valendo-se de impulsos as vezes tão espontâneos quanto os instintivos. Aqui cabe, aliás, uma distinção de suma importância: a análise lógica é uma prerrogativa da consciência, enquanto que o inconsciente, por seu turno, é dirigido por tendências instintivas, muitas vezes representadas por pensamentos correspondentes, ou seja, os arquétipos.

Como diz Jung, o próprio inconsciente coletivo é formado por arquétipos, que são manifestados pelos símbolos com os quais nos defrontamos na nossa experiência humana.

Pode-se também confirmar a ideia junguiana da existência de um inconsciente e de seu conteúdo (ou seja, os arquétipos) através do que se pode depreender de Halbwachs[14] sobre a “memória coletiva”.

---

[10] JUNG, Carl Gustav et. al. *O homem e seus símbolos*. p. 83.

[11] “O arquétipo é uma tendência a formar essas mesmas representações de um motivo – representações que podem ter inúmeras variações de detalhes – sem perder a sua configuração original. Existem, por exemplo, muitas representações do motivo *irmãos inimigos*, mas o motivo em si conserva-se o mesmo.” (Idem, ibidem, p. 83).

[12] Idem, ibidem.

[13] “Os arquétipos são, assim, dotados de iniciativa própria e também de uma energia específica, que lhes é peculiar. Podem, graças a esses poderes, fornecer interpretações significativas (no seu estilo simbólico) e interferir em determinadas situações com seus próprios impulsos e suas próprias formações de pensamento. Nesse particular, os arquétipos funcionam como complexos: vêm e vão à vontade e, muitas vezes, dificultam ou modificam nossas intenções conscientes de maneira bastante perturbadora.” (Idem, ibidem, p. 97).

[14] HALBWACHS, Maurice. *A memória coletiva*. Tradução: Laurent Leon Schaffer. São Paulo: Vértice, 1990.

Segundo esse sociólogo, somos seres sociais e nossas lembranças são sempre coletivas e grupais. Jung confirma a tese e prossegue: há uma universalidade entre as nossas lembranças, que não são restritasàs experiências da vivência pessoal, nem de um grupo específico, mas relativas à própria humanidade.

Halbwachs, no final de seu livro, questiona se os grupos estão verdadeiramente separados, uma vez que é evidente as diversas misturas culturais existentes.[15] O sociólogo crê, pois, que a memória coletiva foi criada a partir da miscigenação de povos, o que foi rebatido por Jung que afirma que algumas recordações não eram passíveis de qualquer contato, pois advinham de um elo que concatena todos os seres[16].

Estas imagens, de acordo com Jung, advêm do inconsciente coletivo, e preenche a lacuna deixada por Halbwachs, evidenciando que o nosso inconsciente é, ao mesmo tempo, individual, pessoal e coletivo. Portanto, o que lembramos pode ser fruto de nossa vivência individual, social ou de reminiscências de vivências de outros da nossa espécie, ou seja, que vieram pelo processo evolutivo humano.

Os arquétipos são, portanto, imagens simbólicas formadas pelo nosso inconsciente em decorrência da nossa herança genética comum, tendo em vista a própria evolução e desenvolvimento da espécie humana. Os símbolos, aí, assumem papel fundamental na vida do ser humano: complementam-se às análises racionais da consciência, dando mais cor e vigor ao pensamento humano.

Ao nos esforçarmos para compreender um símbolo, não nos confrontamos apenas com ele, mas com a totalidade, repise-se, do indivíduo que o produziu. Nesta totalidade, inclui-se um estudo de seu universo cultural, de sua história de vida, de sua atual situação, bem como de toda a construção e evolução cultural a que o homem se submeteu ao longo dos milênios.

Trata-se de uma tarefa complicada, mas que comprova que o homem possui, pela estrutura da sua *psiqué*, um pensamento simbólico.

O homem, lembra bem Jung, necessita de ideias gerais e convicções que lhe deem sentido à vida para encontrar um lugar no mundo. Ele pode suportar as mais

---

[15] HALBWACHS, Maurice. *A memória coletiva.* p. 159-160.

[16] Neste sentido: "É essencial examinarmos bem esse ponto. O homem moderno é, na verdade, uma curiosa mistura de características adquiridas ao longo de uma evolução mental milenária. E é desse ser, resultante da associação homem-símbolos, que temos de nos ocupar, inspecionando sua mente com extremo cuidado. O ceticismo e a convicção científica coexistem nele, juntamente com preconceitos ultrapassados, hábitos de pensar e sentir obsoletos, erros obstinados e uma ignorância cega." (JUNG, Carl G. *O homem e seus símbolos.* p. 121).

incríveis provações se estiver convencido de que há um sentido em tudo aquilo que ele está passando. O papel dos símbolos religiosos, por exemplo, é o de dar significação à vida do homem[17].

É neste sentido, também, que Mircea Eliade afirma:

> [...] a mais pálida das existências está repleta de símbolos; o homem mais 'realista' vive de imagens. A vida do homem está cheia de mitos. Toda essa porção essencial e imprescritível do homem está imersa em pleno simbolismo e continua a viver dos mitos e das teologias arcaicas. [18]

O direito, como produto cultural humano, não poderia ser menos influenciado pelo pensamento simbólico, inato ao ser humano.

Como bem explica Regis de Oliveira[19], no campo jurídico, as imagens são bem sólidas. No direito financeiro, temos que todos os membros da federação devem possuir orçamento (ou seja, um arquétipo). Simbolicamente, criou-se uma hierarquia entre os entes federados. Apesar de se dizer que não há uma hierarquia entre os entes federativos, é possível notar, através da diferença de arquétipos, que essa distinção existe em tais entes.

O mesmo se percebe, também, quanto aos principais operadores do Direito. A legislação ordinária brasileira prevê que não há hierarquia e nem grau de subordinação entre os magistrados, advogados e membros do Ministério Público. No entanto, o arquétipo de cada uma dessas categorias também é diferente.

Por exemplo: em uma audiência, o magistrado está em um lugar reservado, seja sobre um estrado, seja em uma área isolada por pequenas muretas, enquanto o advogado deve assistir ou tomar a tribuna apenas quando lhe é dada a oportunidade. O membro do Ministério Público, quando presente na audiência, senta-se ao lado do presidente da turma ou da câmara, ou ao lado do juiz que a preside.

O homem, pois, possui um pensamento essencialmente simbólico, uma vez que este é influenciado por uma das mais importantes estruturas de sua psiqué: o

---

[17] JUNG, Carl Gustav et. al. *O homem e seus símbolos*. p. 111.

[18] ELIADE, Mircea. *Imagens e símbolos.* p. 12. Complementa brilhantemente o autor: "Os psicólogos sabem muito bem que descobrem as mais belas mitologias nos 'devaneios' ou nos sonhos de seus pacientes. Pois o inconsciente não é unicamente assombrado por monstros: ele é também a morada dos deuses, das deusas, dos heróis, das fadas; aliás, os monstros do inconsciente também são mitológicos, uma vez que continuam a preencher as mesmas funções que tiveram em todas as mitologias: em última análise, ajudar o homem a libertar-se, aperfeiçoar sua iniciação." (Idem, ibidem, p. 10).

[19] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Direito e arte*. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 72.

inconsciente. A mitologia e o simbolismo humanos por vezes se consubstanciam em arquétipos por pertencerem a uma ideia coletiva, proveniente do inconsciente coletivo. O inconsciente humano, pois, formado por simbolismos decorrentes da própria individualidade do sujeito e por decorrentes da herança genética da espécie humana, complementa a análise lógica e racional da consciência. O ser humano contemporâneo, na verdade, é uma mistura curiosa de características adquiridas ao longo de uma evolução mental milenar.

O *homo sapiens* forma símbolos e é, pois, constantemente influenciado por eles no seu cotidiano e no processo de tomada de decisões. Os símbolos constituem, pois, poderoso instrumento que carrega, em si, significado concedido exclusivamente pelo homem. O simbolismo, por estar prenhe de significados, pode ser utilizado como forma de expressão do íntimo do homem, ou de sua coletividade, mas também como instrumento coercitivo de ideias, dada a pulsão pelo domínio do homem. É o que veremos a seguir.

1.2 PENSAMENTO E PODER SIMBÓLICOS

O poder simbólico é um poder invisível, “mágico”, que, com a mesma eficácia da força física ou econômica, atinge os resultados pretendidos, mas com a cumplicidade e aceitação daqueles que estão sendo violentados pelo poder.

Os sistemas simbólicos, de acordo com Bourdieu[20], são estruturas estruturadas (estrutura imanente de cada produção simbólica), mas também estruturas estruturantes. Só podem exercer um poder estruturante porque são estruturadas: trata-se de um poder de construção da realidade, que tende a moldar um sentido imediato de mundo.

Valendo-se de Émile Durkheim, Bourdieu[21] ressalta a função social do simbolismo como instrumento por excelência da integração social. Essa seria feita para possibilitar o *consensus* moral e lógico. Além disso, as relações de comunicação são inseparáveis das relações de poder e dependem do poder material e/ou simbólico acumulado pelos agentes sociais para exercer plenamente a sua função de convencimento e legitimação do poder simbólico.

---

[20] BOURDIEU, Pierre. *O poder simbólico*. Trad. Fernando Tomaz. 7. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004, pp. 9-10.
[21] Idem, ibidem, p. 11.

Enquanto instrumentos estruturados e estruturantes, os sistemas simbólicos cumprem seu papel na imposição e, mais importante, legitimação da dominação de uma classe sobre a outra, ocorrendo, assim, como ressalta Weber, verdadeira domesticação dos dominados.[22]

Foucault[23], em seu turno, ressalta que há uma luta social simbólica que se replica em diversas áreas da sociedade e nos mais diversos campos sociais. As relações de poder, então, que passaram, com o capitalismo, a ser exercidas fundamentalmente sobre os corpos humanos, são consubstanciadas em níveis variados e em pontos diferentes da tessitura social.

Assim, os "micropoderes", como chama, são exercidos até no mais banal relacionamento entre seres humanos no cotidiano, envolvendo-se ou não o Estado. A razão é que o aparelho estatal é um instrumento específico de um sistema de poderes que não se encontra unicamente nele localizado, mas o ultrapassa e o complementa.

Essa luta pode ser conduzida diariamente, no silêncio ensurdecedor do cotidiano e em seus conflitos simbólicos, quer diretamente, quer mediante procuração. Mas ela também ocorre dentro dos sistemas sociais, no campo de produção, onde está em jogo, mais uma vez, o monopólio da violência simbólica legítima (poder de criar e impor os instrumentos de conhecimento e de expressão arbitrários). O campo de produção simbólica é, portanto, um microcosmo da luta simbólica entre classes, permanente e duradoura.

As frações dominantes têm em vista a imposição da legitimidade de sua dominação. No entanto, as relações entre desejo, poder e interesse são mais complexas do que geralmente se acredita, conforme bem ressaltou Foucault[24].

O poder simbólico possui a capacidade e potencialidade de fazer crer e de transformar a percepção das pessoas. É um poder quase mágico, que se exerce graças ao efeito específico de mobilização; e seu exercício requer que seja reconhecido, ou seja, *ignorado como arbitrário*.

Há, nas atitudes violentas do poder simbólico, uma espécie de *eufemização*, de transfiguração e dissimulação, fazendo "ignorar-reconhecer" a violência que o

---

[22] Idem, ibidem, p. 11.
[23] FOUCAULT, Michel. *Microfísica do poder*. Tradução: Roberto Machado. Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2014. p. 15.
[24] Idem, ibidem, p. 140.

poder encerra objetivamente, transformando-a em simbólico, capaz de produzir efeitos reais sem o dispêndio aparente de energia.

O direito se vale, como sistema social, do poder simbólico trazido pelo sistema de conhecimento em si. Como já se viu, mediante os postulados da universalização e da neutralidade, o sistema jurídico possui, pelos seus agentes, uma cadeia de legitimidade de sua estrutura de dominação simbólica.

A constituição de um saber jurídico, de uma competência propriamente jurídica, com uma maestria técnica, geralmente distante do senso comum, *desqualifica o não-especialista*. Trata-se da utilização da linguagem e do conhecimento na constituição do poder simbólico jurídico.

De acordo com Foucault, todo conhecimento é político e tem sua gênese em relações de poder[25]. Afinal, a partir do século XIX, todo agente de poder será um agente de constituição de saber, devendo enviar aos que lhe delegaram um poder, um determinado saber correlato ao poder que se exerce.

O autor complementa com a ideia de que as massas já possuem, *há muito tempo e melhor do que os intelectuais*, seu discurso e seu saber[26]. Há, no entanto, um sistema de poder que o reprime e invalida, sistema esse que penetra muito profundamente em toda trama da sociedade. É no conhecimento oficial que o poder é consubstanciado[27].

Foucault cita o exemplo:

> Se as crianças conseguissem que seus protestos, ou simplesmente suas questões, fossem ouvidos em uma escola maternal, isso seria o bastante para explodir o conjunto do sistema de ensino. Na verdade, esse sistema em que vivemos *nada pode suportar*: daí sua fragilidade radical em cada ponto, ao mesmo tempo que sua força global de repressão.[28]

---

[25] FOUCAULT, Michel. *Microfísica do poder*. p. 28.
[26] Idem, ibidem, p. 131.
[27] Sobre o conhecimento oficial, Regis de Oliveira cita o texto de Bourdieu a respeito da revolução simbólica perpetrada por Manet, bem como outros artistas contemporâneos a ele: "Quando nasce o impressionismo, o Estado manobrava a arte através do Salão ('Salon de Paris', desde 1667), órgão oficial de exposição anual de 'obras de arte'. Cabe ao Estado escolher as obras para exposição. 'O monopólio da nomeação estatal aplicada ao campo artístico toma forma de monopólio estatal da produção de obras'. No Salão, apenas eram expostas obras 'de acordo com o que se entendia por classicismo'; as demais eram excluídas. [...]. É importante ressaltar que o texto lança luzes sobre o relacionamento entre a criação artística e a dominação exercida pelo Estado sobre as obras de arte, especialmente naquele momento histórico retratado na análise. A saber, o período do impressionismo e o papel de Manet na revolução simbólica que opera" (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Direito e arte.* p. 83-84.
[28] FOUCAULT, op. cit., p. 133.

O mesmo ocorre com o sistema jurídico: trata-se de um sistema autorreferencial, como apontou Luhmann, e legitimado por uma cadeia de agentes e autores, com divisão de trabalho e complementariedade bem definidos, nos termos de Bourdieu, garantindo-se a penetração no tecido social, como observou Foucault, dado o consenso dos dominados tendo em vista a universalidade e a neutralidade na dominação dos corpos.

Além disso, por conta da autorreferenciabilidade do sistema jurídico, na batalha judicial há a transferência do conflito pessoal, próprio das partes que litigam, para profissionais especializados, detentores da "autorização para interpretar o direito", que, em condições desiguais, logicamente, atuarão dentro das regras do jogo jurídico.

Sobre o pleiteante, então, ergue-se um poder transcendente, irredutível à defrontação das visões do mundo privado. Conclui Bourdieu: entrar no jogo e se conformar com o direito para resolver o conflito é aceitar, tacitamente, a adoção de um modo de discussão que implica a renúncia à violência física e às formas elementares da violência simbólica.[29] O que ocorre é que se torna necessário, dentro da lógica jurídica, a tradução da causa original à linguagem do direito para ser resolvida por ele, fixando-se os pontos controvertidos e a argumentação sistêmica pertinentes[30].

É próprio da força simbólica, como já se explicou, não poder se exercer senão com a cumplicidade dos dominados. E isso se dá muito por conta da ignorância por parte do popular, do não-especializado, dos meandros da estrutura de poder e do conhecimento propriamente jurídicos.

Os "profanos", portanto, aderem aos fundamentos do corpo de juristas, cegos diante de uma cadeia de especialistas que, valendo-se de técnicas de universalização e neutralidade, impõem a autonomia jurídica como legitimação da força simbólica violentadora do direito.

O sistema jurídico, no entanto, demonstra, com essa adesão, duas facetas bem reconhecidas por Bourdieu: o caráter fundamentalmente contrafático e o de previsibilidade/calculabilidade.[31]

---

[29] BOURDIEU, Pierre. *O poder simbólico*. p. 229-230.

[30] Bourdieu ressalta, aí, os chamados "atos de nomeação". Esses são os proferidos nas decisões judiciais. Representam a palavra autorizada, pública e oficial, enunciada em nome de todos e perante todos, fundamentada pela força simbólica do direito. São verdadeiros "atos mágicos", repletos de significação simbólica e de efeitos perante a sociedade. (Idem, ibidem, p. 236-239).

[31] Idem, ibidem, p. 241-250.

Um corpo de regras aplicado coercitivamente contra um corpo social, de certo, nunca o deixa intacto, uma vez que criou e inseriu inúmeros hábitos jurídicos e morais no cotidiano dos dominados.

E não só: ao impor descontinuidades comportamentais, a codificação jurídica introduz, na sociedade, uma nitidez ímpar. A homologação do direito, pois, garante a previsibilidade/calculabilidade dos atos dos outros. Prevê-se o comportamento de outrem, uma vez que, tendo em vista o poder simbólico do direito, muito provável que "o outro" agirá conforme preconiza a norma jurídica em vigor. Os agentes envolvidos num trabalho codificado sabem que podem calcular e prever tanto as consequências da obediência à regra como os efeitos de uma possível transgressão.

1.3 CONSTITUIÇÃO PSÍQUICA E OS IMPULSOS

Vimos, até aqui, brevemente, a constituição psíquica do ser humano, bem como a sua tendência às práticas de dominação no seu meio social. Ativo e inteligente, o homem se distancia de seus pares do reino animal por causa da sua inteligência e da sua capacidade de se ressignificar constantemente.

Possui um pensamento racional, é bem verdade, onde objetiva filtrar e controlar todos os seus instintos. A razão, pois, funcionaria como instrumento de "julgamento" entre os diversos sentimentos que colidem. Mas, da mesma maneira, é um ser animalesco moldado por emoções, impulsos que são próprios de sua natureza e de sua personalidade, nascida e construída ao longo dos tempos.

O ser humano é, nesse sentido, ambivalente: ao mesmo tempo que possuidor de uma razão forte, incisiva, discricionária, é, também, refém de seus afetos, de seus impulsos instintivos. A diferenciação com o resto dos animais, por vezes, não é absoluta: o homem continua sendo um ser emotivo.

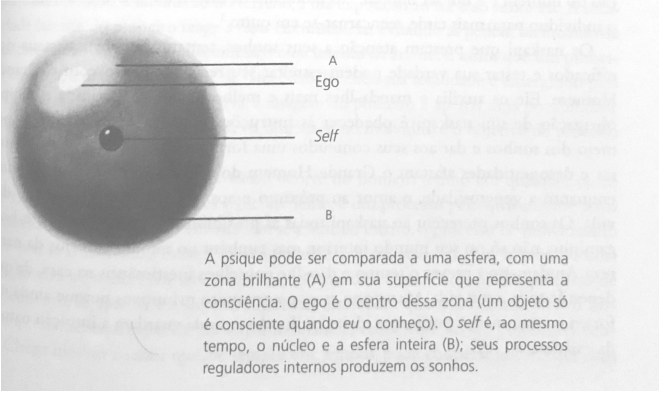
Quando analisamos a estrutura psíquica humana, de acordo com a teoria jungiana, verificamos que a *psiqué* do homem é composta por um consciente e, também, por um inconsciente. O consciente passou a ser uma instância meditativa, em confronto consigo próprio, enquanto o inconsciente, refém de pulsões, está em permanente ebulição.

No entanto, para entender melhor esse modelo jungiano, faz-se necessária a análise, mesmo que superficial, do processo de construção psíquica da *psiqué* humana: o processo de individuação.

Trata-se, ela, de uma tendência reguladora ou direcional oculta do ser humano, que gera um processo imperceptível, ao longo dos anos, de crescimento psíquico.

Marie-Louise von Franz, teórica que auxiliou Jung na sistematização deste processo, apresenta a *psiqué* da seguinte forma:

Figura 1



Fonte: Jung (2016, p. 211)

Temos, então, que a *psiqué*, comparada a uma esfera, possui apenas uma pequena parcela iluminada que corresponde ao ego, à consciência humana, enquanto a maioria absoluta seria o inconsciente. A totalidade da *psiqué*, bem como o seu núcleo, corresponderia, simultaneamente, ao *self*, que é chamado, muitas vezes, de o “Grande Homem”, notadamente em experiências religiosas.

Von Franz descreve o *self* como totalidade da *psiqué* e o centro organizador de onde emana toda a ação reguladora do homem, sendo, portanto, importante fator de orientação íntima, diferente da personalidade da “zona brilhante” (o consciente).[32] Essa, por vezes, aparece ao ser humano como um propósito secreto, interior, tenebroso e inesperado, que, via de regra, só consegue ser percebido a partir de sonhos e fantasias que brotam do inconsciente.

O processo de individuação consiste, pois, na submissão do ego a um ser desconhecido, sombrio. Pode ser doloroso, à medida em que se conduz a um caminho certo e pré-determinado pelo *self*, e que, somente por ele, o ego estará em total harmonia com todos os componentes de sua *psiqué*. Trata-se de uma peregrinação

[32] JUNG, Carl Gustav [et. al]. *O homem e seus símbolos*. 3. ed. Rio de Janeiro: HarperCollins Brasil, 2016. p. 214.

interna, a caminho do autodescobrimento, sendo essencial para a constituição de um ser psíquico harmônico em todos os seus sentidos.

Von Franz, passa, então, a verificar os elementos da *psiqué* que o *self* utiliza para o atingimento desse mister. São eles: a *sombra*, a *anima*, o *animus* e o próprio *self*, que desenvolve, como veremos mais adiante, uma função social interessante para aproximação entre as pessoas.

A *sombra* representa qualidades e atributos desconhecidos ou pouco conhecidos do ego, podendo ser pessoais ou até mesmo consistir em fatores coletivos que surgem de uma fonte situada fora da vida pessoal do indivíduo. Quando uma pessoa toma ciência de sua sombra, ela fica consciente das tendências e impulsos que nega, muitas vezes, existirem em si mesma. A saber de suas qualidades e atributos, positivos e negativos, é essencial, neste passo, que a pessoa não caia na chamada "projeção", ou seja, quando observamos nos outros as nossas próprias tendências inconscientes.

Entende von Franz que "[...] as agitações políticas, em todos os países estão cheias de projeções, assim como as intrigas individuais e de pequenos grupos." [33]

A *anima*, por sua vez, constitui a personificação das tendências psicológicas femininas na *psiqué* do homem, tais como os humores instáveis, a receptividade ao irracional, a capacidade de amar, as intuições proféticas e, o mais importante, o relacionamento com o próprio inconsciente.

Von Franz entende que não é por um acaso que, antigamente, utilizavam-se sacerdotisas (como Sibila, na Grécia) para sondar a vontade divina e estabelecer uma comunicação com os deuses superiores. Outro bom exemplo da personificação dessa força psíquica está nos feiticeiros e profetas (xamãs) dos esquimós e de diversas tribos árticas, que utilizam roupas femininas ou seios desenhados nas roupas para entrar em contato com o "pai dos espíritos".[34]

A personificação é descrita em um texto mítico medieval, reproduzido por Jung, nos seguintes termos:

---

[33] JUNG, Carl Gustav [et. al]. *O homem e seus símbolos*. p. 227.

[34] Idem, ibidem, p. 235. Sendo assim: "Estabelecendo essa recepção 'radiofônica' interior, a *anima* assume um papel de guia, ou de mediador, tanto para o mundo interior quanto para o *self*. É assim que ela se revela no exemplo que descrevemos anteriormente, da iniciação dos xamãs; é como surge no papel de Beatriz, do 'Paraíso' de Dante, e também no da deusa Ísis, ao aparecer em sonhos a Apuleio, o famoso autor de *O asno de ouro*, iniciando-o numa forma de vida mais elevada e espiritual." (Idem, ibidem, p. 241).

> Sou a flor dos campos e o lírio dos vales. Sou a mãe do amor terno, no medo, do conhecimento e da sagrada esperança... Sou a mediadora dos elementos, fazendo com que um entre em comunhão com o outro; o que está quente torno frio e o que está frio, quente; o que está seco faço úmido, e vice-versa; o que está rijo eu amacio... Sou a lei na boca do padre, a palavra do profeta e o conselho do sábio. Mato e dou vida, e ninguém pode escapar às minhas mãos.[35]

O *animus*, em seu turno, é a personificação masculina no inconsciente da mulher, que se manifesta na forma de uma convicção firme, forte, quase que "sagrada". Em uma de suas fases, descreve von Franz, ele torna-se mediador de uma experiência religiosa por meio da qual a vida adquire novo sentido. Relaciona, pois, a mente feminina com a evolução espiritual da sua época, tornando-a mais receptiva a ideias criadoras e inovadoras.[36]

O *self*, por fim, aparece como uma forma simbólica superior, na ideia de um "grande homem" que, como se verá mais adiante, coaduna-se com o mito religioso do "Homem Cósmico"[37]. De acordo com vários mitos, o Homem Cósmico não significa apenas o começo da vida, mas a razão de ser de toda a criação: e, do ponto de vista psicológico, esta afirmação está correta, de modo que toda realidade psíquica interior de cada indivíduo é orientada, em última instância, em direção a este símbolo arquetípico do *self*.

É o processo de individuação, ou seja, de encontro da consciência à sua realidade e totalidade psíquica: o próprio indivíduo. Esse importa, necessariamente, no conflito de certas características herdadas, geneticamente e pela realidade social, a fim de que a consciência saiba lidar com os seus impulsos e atributos, naturais de sua essência humana.

Referidos impulsos foram objeto de análise, também, por Jean-Paul Sartre que esboçou uma teoria fenomenológica das emoções. Em uma crítica aos psicólogos e psiquiatras, em geral, procura estudar a emoção como um fenômeno, não como um

---

[35] JUNG, Carl G. *Mysterium coniunctionis*. Petrópolis: Vozes, 2011. v. 3. p. 34.
[36] Idem, ibidem, p. 259.
[37] "Não é de se espantar que a figura do Homem Cósmico apareça em muitos mitos e ensinamentos religiosos. Geralmente ele é descrito como uma força positiva e complacente. Apresenta-se como Adão, como o persa Gayomart ou como o hindu Purusha. Pode ser descrito como o princípio básico do mundo." (Idem, ibidem, p. 266).

fato acidental. Ou seja, procura estudar a emoção, o impulso humano, como algo com significado, e não apenas existencial[38].

Na construção de seu esboço, o autor indica que o primeiro passo para a compreensão do significado da emoção é levar em consideração a chamada *conduta-irrefletida*. É ela uma atitude que passa, em geral, por quatro fases: i) percepção de um problema (irreflexão – consciência do mundo); ii) percepção de que nós devemos resolver o problema (reflexão); iii) determinar qual ação deve ser feita para solucionar o problema (reflexão); e iv) executar a ação (irreflexão), considerando-se apenas o objeto agido. É, por exemplo, o caso da escrita manual das palavras: há a previsão de que uma letra sairá da forma como eu sempre a escrevo, bem como que ela se constituirá da forma como se anteriormente previa. É uma ação *automática*.

Nas palavras de Sartre:

> O que importa aqui é apenas mostrar que a ação como consciência espontânea irrefletida constitui uma certa camada existencial no mundo, e que não há necessidade de ser consciente de si como agente para agir – muito pelo contrário. Em suma, uma conduta irrefletida não é uma conduta inconsciente, ela é consciente dela mesma não teticamente, e sua maneira de ser teticamente consciente dela mesma é transcender-se e perceber-se no mundo como uma qualidade de coisas.[39]

Para Sartre, assim como a consciência espontânea irrefletida (o termo "consciência", aqui, lido como totalidade psíquica do ser humano), a emoção consubstancia-se em um mecanismo de transformação do mundo. Quando os caminhos são traçados de maneira não conveniente ou as consequências se desenvolvem de forma não desejada pela pessoa, involuntariamente resolve-se essa

---

[38] Nesse sentido: "Ao contrário, para o fenomenólogo, todo fato humano é por essência significativo. Se lhe retirarmos a significação, lhe retiramos (sic.) sua natureza de fato humano. A tarefa de um fenomenólogo será, pois, estudar a significação da emoção. O que se deve entender por isso? Significar é indicar outra coisa; e indicá-la de tal modo que, ao desenvolver a significação, se encontrará (sic.) precisamente o significado. Para o psicólogo da emoção nada significa porque ele a estuda como fato, isto é, separando-o de todo resto." (SARTRE, Jean-Paul. *Esboço para uma teoria das emoções*. Porto Alegre: L&PM, 2017. p. 25-26). Também: "Esse significado, sabemos desde a origem o que ele é: a emoção significa *à sua maneira* o todo da consciência ou, se nos colocarmos no plano existencial, da realidade-humana. Ela não é um acidente porque a realidade-humana não é uma soma de fatos; ela exprime sob um aspecto definido a totalidade sintética humana em sua integridade. [...]. Ela tem sua essência, suas estruturas particulares, suas leis de aparecimento, sua significação. Ela não poderia vir *de fora* à realidade-humana. Ao contrário, é o homem que *assume* sua emoção e, por conseguinte, a emoção é uma forma organizada da existência humana" (Idem, ibidem, p. 26-27).

[39] Idem, ibidem, p. 60.

situação através de uma “magia”, com significação em um mundo fictício para o ser humano.

Explica-se: a conduta emotiva do homem não está no mesmo plano das suas outras condutas. Isso, porque ela não é efetiva, ou seja, não se insurge *realmente* sobre o objeto, mas busca conferir, sem alteração da substância, um novo significado a ele. Em suma, “[...] na emoção é o corpo que, dirigido pela consciência, muda suas relações com o mundo para que o mundo mude suas qualidades. Se a emoção é um jogo, é um jogo no qual acreditamos.” [40]

A teoria é mais facilmente apreendida quando se verificar exemplos a respeito de duas emoções básicas do ser humano: o medo e a tristeza.

De acordo com o autor, ao se deparar com um animal feroz, pronto a atacar uma pessoa, esta terá, basicamente, duas reações: desmaio ou tentativa de fuga. A urgência do perigo serviu de motivo para uma intenção aniquiladora elaborada pela totalidade psíquica da pessoa em perigo, de modo a extirpar a ameaça dentro do seu poder: a própria consciência. A partir do momento em que não se podia acabar de fato com o animal feroz prestes a atacar, a *psiqué* humana resolve atuar no seu plano mágico, negando o objeto ameaçador, seja pela fuga, seja pelo adormecimento compulsório.

No caso da tristeza, este procurará, de acordo com a teoria fenomenológica, fazer do mudo uma realidade afetiva neutra, ou seja, um sistema de equilíbrio afetivo total. Abandona-se, então, todos os objetos com carga afetiva, igualando-os em sua total falta de afetividade, podendo, dessa maneira, apreendê-los como perfeitamente equivalentes e intercambiáveis.

Sartre prossegue em sua análise, constatando que as emoções verdadeiras são diferentes daquelas em que o ser humano finge ter para fins de aprovação social. Entende-se que estas emoções, falsas em sua natureza, advém de uma fraqueza essencial que se apresenta como violência. Ela é objeto de reflexão, portanto, friamente calculada em todos os seus efeitos perante o corpo. Esse, por sua vez, não se constitui como meio de encantamento natural, irrefletido, mas objeto de uso racional para que o indivíduo alcance seus objetivos escusos.

---

[40] SARTRE, Jean-Paul. *Esboço para uma teoria das emoções*. p. 64.

A verdadeira emoção, diferentemente, é *acompanhada de crença*. Ela não é simplesmente representada, mas aparece em um corpo perturbado, emocionado, que mantém uma certa conduta *involuntariamente* e de maneira *irrefletida*. Nestes termos:

> Para compreender bem o processo emocional a partir da consciência, convém lembrar o caráter duplo do corpo, que é, por um lado, um objeto no mundo e, por outro, a experiência vivida imediata da consciência. Assim, podemos compreender o essencial: a emoção é um fenômeno de crença. A consciência não se limita a projetar significações afetivas no mundo que a cerca: ela *vive* o mundo novo que acaba de constituir. Vive-o diretamente, interessa-se por ele, admite as qualidades que as condutas esboçaram. Isto significa que, quando todos os caminhos estão barrados, a consciência precipita-se no mundo mágico da emoção, precipita-se por inteiro, degradando-se; ela é nova consciência diante do mundo novo, e é com o mais íntimo nela que ela o constitui, com essa presença de si mesma, sem distância, de seu ponto de vista sobre o mundo. A consciência que se emociona assemelha-se muito à consciência que adormece. Esta, como aquela, lança-se num mundo novo e transforma seu corpo, como totalidade sintética, de modo que ela possa viver e aprender esse mundo novo através dele.[41]

É o que se pode perceber, por exemplo, da emoção sentida por Antonina Vassilievna Tarassevitch, a "vovó", no romance de Fiódor Dostoiévski, quando se depara com o jogo:

> Perdemos, desta forma, um segundo Frederico; apostamos um terceiro. A vovó não se continha de tanta agitação; ela percorria com seus olhos brilhantes a bolinha que saltitava através das casas da roleta. **A vovó estava fora de si; não conseguia manter-se quieta e golpeava a mesa com o punho, quando o crupiê anunciou trinta e seis em lugar do zero esperado**. [...]. Coloquei dois fredericos. A bolinha rodou por um longo período na roleta e, por fim, começou a saltitar entre as casas. A vovó, **desfalecendo**, me segurou pelo braço e, súbito, toc! – Zèro!, gritou o crupiê. – Está vendo? Está vendo?, disse a vovó virando-se com vivacidade para mim. Eu bem que te disse! Eu bem que te disse! **Foi o próprio Senhor que me sugeriu colocar duas moedas de ouro**! Quanto vou receber agora? Por que ainda não pagaram? [...].
> No zero! No zero! Ainda sobre o zero! Aposte o máximo possível! Quanto temos ao todo? Setenta fredericos? É inútil ser avarento, aposta vinte de uma vez! – Vovó, seja razoável! Ele fica, às vezes, cem rodadas sem sair! Eu lhe rogo, vai deixar aí todo seu dinheiro! – Tolices, tolices, aposta rápido! O martelo está soando! **Eu sei o que faço, disse a vovó, tremendo de tanto nervoso**.[42] (NG).

---

[41] SARTRE, Jean-Paul. *Esboço para uma teoria das emoções.* p. 76.
[42] DOSTOIÉVSKI, Fiódor. *O jogador*. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2017, p. 56-58.

A origem da emoção, pois, é uma degradação espontânea e vivida da consciência diante do mundo, mas que não possui consciência de si mesma (apenas consciência posicional da degradação do mundo que passa ao nível mágico), e é vítima de sua própria "armadilha", uma vez que acredita em seu próprio ato irrefletido, sendo cativa dela própria.[43].

A emoção, o impulso e a paixão, portanto, possuem um sentido, um significado para a vida psíquica humana. Trata-se de um recurso irrefletido da totalidade psíquica humana a fim de alterar o mundo real em sua percepção, fazendo-o mágico. É evidente que a emoção, nestes termos, não possui o condão de alterar a realidade factual: trata-se apenas de um recurso da *psiqué* humana para se proteger das dificuldades do mundo exterior. No entanto, elas podem moldar atitudes e ações, notadamente de pessoas ligadas a algum cargo de relevância e poder, que podem impactar efetivamente esse mundo exterior, paralelamente ao que se deseja, intimamente, no mundo mágico perfeito.

Tratemos, pois, da religiosidade humana para prosseguimento do raciocínio.

1.4 PENSAMENTO MÁGICO-RELIGIOSO

Ao chamar atenção para a sobrevivência de símbolos e temas míticos na *psiqué* do homem moderno, bem como demonstrar que a redescoberta espontânea de arquétipos de simbolismos por vezes arcaicos é comum a todos os seres humanos (como inconsciente coletivo, tratado anteriormente), a psicologia revelou algo muito importante sobre a constituição do homem.

À medida em que o homem desconsidera seu momento histórico e se torna livre para viver arquétipos milenares, ele se realiza como um ser integral e universal: revela-se como espécie. Redescobrindo suas posições arquetípicas, percebe que mesmo seu sono, sua libido e sua percepção sobre objetos possuem um significado

---

[43] Nesse sentido: "É nesse sentido que se pode dizê-la sofrida: a consciência emociona-se sobre sua emoção, ela exagera. Quanto mais se foge, mais se tem medo. O mundo mágico desenha-se, toma forma, depois fecha-se em torno da consciência e a comprime: ela não pode querer escapar, pode buscar fugir do objeto mágico, mas fugir é dar-lhe uma realidade mágica ainda mais forte. E esse caráter mesmo de *catividade*, a consciência não o realiza em si mesma, ela o percebe nos objetos, os objetos são cativantes, eles encadeiam, apoderam-se da consciência. A liberação deve vir de uma reflexão purificadora ou de um desaparecimento total da situação emocionante." (DOSTOIÈVSKI, Fiódor. *O jogador*. p. 79).

espiritual. Ele é um verdadeiro *homo sacer*, a partir do momento em que reencontra o fundo de seu ser nos ritos cósmicos, seu destino e sua significação.

Para Mircea Eliade[44], um estudo racional das religiões revelará que existe, efetivamente, uma lógica do símbolo, ou seja, de que certos símbolos se mostram coerentes e logicamente encadeados entre si, podendo ser traduzidos em termos racionais. Para o mesmo autor, as sociedades arcaicas e tradicionais concebem o mundo como um microcosmo, dentro de um domínio desconhecido e não-formado. A destruição dos limites arquetípicos equivaleria à regressão ao caos que precedia a cosmogonia.[45]

Importante, agora, analisarmos: i) como é que se forma essa estrutura arquetípica na *psiqué* do ser humano e quais as suas estruturas; ii) qual o impacto disso na estruturação de um pensamento mágico, religioso e simbólico no ser humano; e iii) se há como configurar uma forma de vida baseada exclusivamente na religião.

Passemos, então, à análise destes importantes temas.

1.4.1 Estrutura do sagrado

É importante ressaltar, *ab initio*, que, no estudo das religiões há uma enorme dificuldade de especificar exatamente o que é o "sagrado", tendo em vista a grande heterogeneidade dos fatos sagrados. Qualquer documento pode ser considerado como fato sagrado, bem como qualquer objeto, desde que vinculado a uma percepção "mágica" de uma pessoa, de um grupo social ou até de uma elite de uma sociedade. A expressão do que é sagrado é comumente denominada como *hierofania*, mas pode assumir outras formas, como as cratofanias (manifestação do sagrado pelo poder) e o *mana* (força impessoal, posteriormente percebida como pessoal[46]).

---

[44] ELIADE, Mircea. *Imagens e símbolos.* p. 33.
[45] Idem, ibidem, p. 34.
[46] Segundo Reza Aslan: "O mana representa a força impessoal, imaterial e sobrenatural que, de acordo com Marett, "mora em todos os objetos inanimados e animados". O reconhecimento da presença de mana nos oceanos e árvores, no Sol e na Lua, compeliu os humanos antigos a começar a adorar aquelas coisas – ou melhor, a coisa dentro dessas coisas. Por fim, o mana impessoal evoluiu para almas pessoais. Cada alma, liberada de um corpo, tornou-se um espírito. Alguns desses espíritos passaram para rochas, pedras ou fragmentos de ossos, transformando-os em totens, talismãs e ídolos ativamente adorados. Outros espíritos tornaram-se deuses individualizados a quem as pessoas poderiam pedir ajuda, cada um servindo a uma função particular (um deus da chuva, um deus da caça etc.). E, em seguida, na narração de Marett, depois de muitos anos de desenvolvimento espiritual,

Para Eliade[47], cada documento pode ser considerado como uma hierofania, na medida em que exprime, à sua maneira, uma modalidade do sagrado em um dado momento histórico, bem como suas inúmeras variedades existentes. Sendo assim, qualquer documento e qualquer objeto se tornam valiosos, uma vez que revela uma modalidade do sagrado, enquanto hierofania, bem como situa o homem, na história, em relação a este objeto sagrado.

A hierofania é, portanto, sempre histórica. No entanto, isso não destrói necessariamente a sua ecumenicidade, uma vez que podem adquirir valores universais. Um bom exemplo, indicado pelo autor, é referente aos semitas, que adoraram a Baal e Belit (deuses da tempestade/fecundidade e da fertilidade, sobretudo agrária, respectivamente). Prossegue:

> Os profetas judeus consideravam estes cultos como sacrilégios. Do seu ponto de vista – isto é, do ponto de vista dos semitas, que, por intermédio da reforma mosaica, tinham chegado a uma concepção mais elevada, mais pura e mais completa da divindade – esta crítica era plenamente justificada. No entanto, o culto paleossemítico de Baal e de Belit nem por isso deixava de ser também uma hierofania; revelava – até a exarcebação e ao monstruoso – a sacralidade da vida orgânica, as forças elementares do sangue, da sexualidade e da fecundidade. Tal revelação conservou o seu valor, se não durante milênios, pelo menos durante numerosos séculos. Esta hierofania continuou a ser valorizada até o momento em que foi substituída por uma outra que – realizada na experiência religiosa de uma elite – se afirmava mais perfeita e mais consoladora. A "forma divina" de Javé levava a melhor sobre a "forma divina" de Baal; revelava a sacralidade de uma maneira mais integral, santificava a vida sem desencadear as forças elementares concentrada no culto a Baal, revelava uma economia espiritual em que a vida do homem e o seu destino se atribuíam novos valores, assim como facilitava uma experiência religiosa mais rica, uma comunhão divina simultaneamente mais "pura" e mais completa. Até que, finalmente, esta hierofania javeísta triunfou; e, na medida em que representava uma modalidade universal do sagrado, era por sua própria natureza acessível às outras culturas; através do cristianismo tornou-se um valor religioso mundial. De onde se conclui que certas hierofanias (ritos, cultos, formas divinas, símbolos etc.) são ou tornam-se assim multivalentes ou universalistas; outras permanecem locais e "históricas": inacessíveis às outras culturas, caíram em desuso durante a própria história da sociedade em que se tinham produzido[48].

---

esses deuses individualizados evoluíram para o Deus universal e onipotente – conclusão comum entre os estudiosos do final do século XIX e início do século XX, como Marett, Tylor e Müller, que viram a humanidade avançar para o monoteísmo como a inevitável marcha da selvageria pagã para a iluminação cristã." (ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. Rio de Janeiro: Zahar, 2018. p. 36).

[47] ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. 5. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2016. p. 8.

[48] Idem, ibidem, p. 10.

O método mais seguro, evidentemente, de se verificar uma hierofania, é a análise e a consideração de todos os documentos heterogêneos, sem a exclusão de qualquer um, bem como a atenção ao conteúdo revelados por todos esses.

Como percebido pela continuidade dos arquétipos e dos símbolos (no caso do inconsciente coletivo, de Jung), o universo mental dos mundos arcaicos conservou-se por eles (mitos, símbolos e costumes). São verdadeiros fósseis vivos, importantíssimos para a reconstituição do conjunto orgânico atual de que é vestígio.

É certo que, a esta altura, perceba-se que qualquer objeto que o homem manejou, encontrou, ou mesmo o que sentiu e amou pode tornar-se uma hierofania. Mas, se qualquer coisa pode ter a sacralidade incorporada, por que a existência da dicotomia *sagrado-profano* continua válida? Para Eliade[49], essa contradição é apenas aparente, uma vez que, se é verdade que qualquer coisa pode se tornar uma hierofania, é bem verdade que não se conhece nenhuma religião que tenha acumulado, ao longo de sua história, todas as hierofanias criadas pelo homem. Há, portanto, sempre objetos que são incluídos e excluídos, ao longo da história, e que tornam essa análise muito mais interessante.

O que se verifica, portanto, é que a constituição de uma hierofania pressupõe uma *escolha*. Em qualquer caso, a separação do objeto hierofânico faz-se pelo menos perante ele próprio, uma vez que se torna sagrado a partir do momento em que foi *escolhido* para não mais ser um objeto profano. A dimensão da sacralidade, pois, é percebida mediante um processo de seleção, dentro de um mundo existencial.

Nesse sentido, Reza Aslan aponta que a fé é, também, uma *escolha*. Dispõe o autor que "opta-se – ou não – por acreditar que existe algo além do domínio material – algo real, algo *cognoscível*. Quem, como eu, opta por crer, então deverá se fazer outra pergunta: desejo experimentar isso? Desejo comungar com isso?" [50]

Eliade aponta, mais, que a ambivalência do sagrado não se limita exclusivamente à ordem psicológica (a partir do momento em que pode voltar a ser profano no momento em que for escolhido para isto), mas também de ordem axiológica: "[...] o sagrado é ao mesmo tempo 'sagrado' e 'maculado'. Ao comentar as

---

[49] ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. p. 19.
[50] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 9.

palavras de Virgílio, *auri sacra fames*, Servius faz notar, muito justamente, que *sacer* pode significar ao mesmo tempo 'maldito' e 'santo'." [51]

Há, também, a figura do *tabu* (palavra polinésia adotada por etnógrafos), que é, precisamente, a condição de ações ou objetos de pessoas isoladas e interditas, em virtude do perigo que comporta o seu contato, o que demonstra a incerteza de uma força da natureza que poderia ser desencadeada no caso de um contato.

Freud aborda o tabu sob uma perspectiva sociológica e psicológica, procurando encontrar semelhanças entre o tabu e o transtorno obsessivo. O autor resume como pontos de concordância: i) a ausência de motivos para os preceitos; ii) reafirmação por uma necessidade interior; iii) caráter deslocável e perigo de contágio pelo proibido; e iv) originam ações cerimoniosas, preceitos que advém das proibições (em alguns casos, inclusive cerimônias de expiação). E prossegue:

> Vamos resumir que compreensão do tabu obtivemos ao equipará-lo à proibição obsessiva do neurótico. O tabu é uma proibição antiquíssima, imposta do exterior (por uma autoridade) e voltada contra os mais fortes desejos do ser humano. A vontade de transgredi-lo continua a existir no inconsciente; aqueles que obedecem ao tabu têm uma postura ambivalente quanto ao alvo do tabu. A força mágica a ele atribuída remonta à capacidade de induzir em tentação; ela age como um contágio, porque o exemplo é contagioso, e porque o desejo proibido desloca-se para outra coisa no inconsciente. Expiar a violação do tabu com uma renúncia mostra que na base da obediência ao tabu se acha uma renúncia.[52]

O que se pode notar, desde já, é a tendência contraditória que o homem manifesta perante o que é sagrado (em uma acepção geral). Enquanto, de um lado, o homem procura assegurar e aumentar um contato frutífero com as hierofanias e cratofanias, por outro, arrisca-se a perder definitivamente a realidade pela sua integração num plano superior à sua condição profana. Ou seja, embora deseje ultrapassar esse plano, não pode abandonar sua condição completamente.

Aslan, nesse sentido, cita Scott Atran, descrevendo que, apesar de termos a intuição de que a religião é um elemento social que traz paz, segurança e menos distúrbios psicológicos e sociais, ela é "[...] materialmente dispendiosa e

---

[51] ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. p. 21.
[52] FREUD, Sigmund. *Totem e tabu*: algumas concordâncias entre a vida psíquica dos homens primitivos e a dos neuróticos. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2013. p. 30.

implacavelmente contrafactual e até mesmo contraintuitiva. A prática religiosa é dispendiosa em termos de sacrifício mental [...] e esforço cognitivo [...].” [53]

O que, em resumo, revelam todas as hierofanias, até as mais elementares, é “[...] esta paradoxal coincidência do sagrado e do profano, do ser e do não-ser, do absoluto e do relativo, do eterno e do devir”, sendo que, assim, o paradoxo do ídolo é quando o “[...] sagrado manifesta-se num objeto profano.” [54]

A estrutura do sagrado, portanto, segue os seguintes princípios diretores: i) o *sagrado* é qualitativamente diferente do *profano*, embora aquele possa se manifestar em qualquer parte e em qualquer objeto do mundo profano, por intermédio da hierofania; ii) a dialética do sagrado é válida para todas as religiões, não apenas para as pretensas “formas primitivas”; iii) em nenhuma parte se encontram unicamente hierofanias elementares, mas também vestígios de formas religiosas “superiores”; iv) encontra-se um sistema que ordena as hierofanias elementares, sendo este constituído, também, por todas as experiências religiosas da tribo (mana, totemismo, culto dos antepassados etc.), bem como compreende um corpo de tradições teóricas impossíveis de serem reduzidas a simples hierofanias.[55]

Esclarecida, perfunctoriamente, a estrutura elementar do sagrado, bem como os mecanismos que se valem os historiadores da religião para a identificar, passemos para algumas reflexões a respeito do pensamento religioso do ser humano e sua pulsão pelo domínio.

1.4.2 Pensamento religioso e pulsão pelo domínio

Como visto, o pensamento simbólico não é exclusivo da criança ou do artista, mas é consubstancial ao ser humano. Ele precede a linguagem e a razão discursiva, bem como é objeto de um processo evolucionista que conserva arquétipos e simbolismos de nossos antepassados, criando-se uma grande “memória coletiva”. As imagens e símbolos, nesse sentido, não são criações irresponsáveis da totalidade psíquica humana, mas respondem a uma necessidade e preenchem uma função: a de revelar as modalidades mais secretas do ser humano.

---

[53] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 43.
[54] ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. p. 33-34.
[55] Idem, ibidem, p. 34-36.

O pensamento mágico-religioso não foge dessa lógica. Elementar ao ser humano e decorrente de sua *psiqué*, trata-se de uma cognição formulada pelo homem para, principalmente, explicar e se situar no mundo. Mas esta é uma explicação simples e simplista, que está no senso comum. O que importa é, então, demonstrar como isso ocorre.

Descrevemos, há pouco, que a *psiqué* humana contém um "Grande Homem": o *self*, que é, ao mesmo tempo, o núcleo e a totalidade psíquica do ser humano. Nele estão contidos o consciente e o inconsciente, e, durante o crescimento psíquico do homem, guia o ego à sua individuação, para harmonia de todos os elementos psicológicos. Toda realidade psíquica interior de cada indivíduo, portanto, está, em última instância, em direção a este símbolo arquetípico do *self*.

Em termos práticos, isso significa que, para a psicologia, o objetivo principal do homem não é comer, beber, sobreviver ou satisfazer sua libido, mas ser *humano*, segundo a sua individualidade. E o inconsciente, muitas vezes, escolhe a poderosa imagem do Homem Cósmico, que nada mais é do que a representação do *self*, para exprimir o mistério vivo da individuação.

Na história da religião, não é difícil perceber a presença desse "Grande Homem" que aparece, em muitos mitos e ensinamentos religiosos, como uma força positiva e complacente. Pode ser descrito, muitas vezes, como o princípio básico do mundo.

No cristianismo, o Homem Cósmico aparece como o "verbo", ou seja, a palavra, a ação que originou o mundo. De acordo com o Evangelho de João (1:1-5):

> No princípio, era o Verbo, e o Verbo estava com Deus, e o Verbo era Deus. Ele estava no princípio com Deus. Todas as coisas foram feitas por ele, e sem ele nada do que foi feito se fez. Nele estava a vida e a vida era a luz dos homens; e a luz resplandece nas trevas, e as trevas não a compreenderam.[56]

Aponta, também, von Franz, que:

> Segundo uma lenda judaica, ao criar Adão, Deus apanhou, inicialmente, dos quatro cantos do mundo, pó vermelho, preto, branco e amarelo, e, assim, Adão "se estendia de uma ponta à outra da Terra". Quando se inclinava, sua cabeça ficava no leste e os pés no oeste. De acordo com uma outra tradição judaica, a humanidade inteira estava contida, desde o seu início, em Adão, o que significa que nele se encontravam todas as almas por nascer. A alma de Adão, portanto,

[56] BÍBLIA DO OBREIRO. Sociedade Bíblica do Brasil. Barueri, SP: SBB, 2013.

> era "como o pavio de uma lamparina, composto por incontáveis fios". Nesse símbolo está claramente expressa a ideia de uma unidade total da existência humana, além de qualquer unidade individual. Na antiga Pérsia, o mesmo Primeiro Homem – chamado Gayomart – era descrito como uma figura imensa, que irradiava luz. Quando morreu, todas as qualidades de um metal irromperam do seu corpo, e da sua alma surgiu o ouro. Seu sêmen caiu sobre a terra e dele nasceu o primeiro casal humano, na forma de dois pés de ruibarbo.[57]

O Homem Cósmico, então, não significaria apenas o começo da vida, mas também seu destino final e a razão de ser de toda a criação. Sua imagem está presente no espírito humano como uma espécie de objetivo ou expressão do mistério fundamental de nossa vida.

Aslan, conhecendo essa particularidade do ser humano, questiona-se: por que o homem necessariamente precisa constituir um deus humano para a sua satisfação? [58]?

Entende-se que essa compulsão em humanizar o divino está enraizada em nosso cérebro. O próprio processo pelo qual deus surgiu na concepção humana nos obriga a moldá-lo segundo a nossa imagem e semelhança. E prossegue o autor, identificando, no processo de evolução e desenvolvimento humanos, um esforço longo e coeso para dar sentido ao divino, "[...] atribuindo-lhe nossas emoções e nossas personalidades, nossas características e nossos desejos, fornecendo-lhe nossos pontos fortes e nossas fraquezas, até mesmo nossos próprios corpos – em suma, tornando Deus *nós mesmos*".[59]

A humanização de uma entidade tida como divina muito provavelmente se iniciou com o chamado "Senhor das Feras", mito muito difundido no paleolítico em diversas partes do globo. As cavernas de Volp, na França, em particular, fornecem um vislumbre exclusivo sobre o propósito e a função de santuários subterrâneos.

Cobertos de pinturas em diversas partes de sua extensão, com desenhos que, muitas vezes, estão escondidos atrás de pilares ou colocados em posições que só podem ser contempladas por poucas pessoas, Aslan entende que as cavernas, em si

---

[57] JUNG, Carl G. *O homem e seus símbolos*. p. 268-269. Aponta, ainda, que o símbolo do Homem Cósmico é, muitas vezes, apresentado como um ser bissexual. Assim, sob tal forma, reconcilia um dos mais importantes pares conflitantes da psicologia: o elemento feminino e o masculino (idem, ibidem, p. 271)..

[58] Para instigar seu leitor ao questionamento, cita uma famosa frase de Ludwig Feuerbach: "como disse o famoso filósofo alemão Ludwig Feuerbach, ao explicar o enorme sucesso da concepção cristã de Deus, 'apenas um ser que compreende em si o homem todo pode satisfazer o homem todo'." (ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 8).

[59] Idem, ibidem, p. 9.

mesmas, parecem ter sido destinadas a fazer parte de uma experiência espiritual. Torna-se, portanto, um *mitograma*, devendo ser lida assim como se lê a escrita.[60]

Na gruta de Les Trois-Frères existe, especificamente, um trajeto extenso e árduo[61] até chegar a uma imagem particular, chamado de "o feiticeiro" por historiadores da religião, que corresponde à representação abaixo:

Figura 2

Fonte: <http://despertadoteusono.blogspot.com/2011/08/origem-do-chamanismo-de-les-trois.html>, acesso em 27 de jun. de 2019.

Trata-se de uma criatura peculiar. Possui orelhas de veado e olhos de coruja, mas as pernas e os pés são de humanos; uma barba longa que cai do queixo até o peito; dois chifres que se projetam da sua cabeça; as mãos são semelhantes à pata de um urso; tronco musculoso e pernas fortes, semelhantes a um cavalo ou antílope; saindo entre as pernas traseiras, um grande pênis, curvado até encostar o rabo de cavalo, que sobe das suas nádegas. Mas, o que mais impressiona não são as suas características: ele está de frente para o espectador, centrado em foco perpétuo.

É uma divindade antiga, pensada para ser o mestre dos animais e guardião da floresta. A ele pertencem as almas de todos os animais, devendo o homem, portanto, dirigir-lhe súplicas para que tenha êxito em sua caçada. Como reforça Aslan, não é apenas um dos mais antigos deuses da história, mas também é um dos mais

---

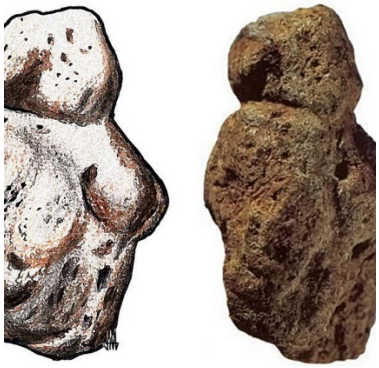
[60] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 25-26.

[61] "Na extremidade final do Santuário há um túnel tão estreito que por ele pode passar apenas uma ou duas pessoas de cada vez. Para entrar, elas devem avançar andando sobre as mãos e os joelhos, quando o túnel se curva para cima em uma borda estreita a poucos metros do chão. Uma vez no topo, elas podem levantar e caminhar ao longo da borda arrastando os pés, as costas contra a parede, agarrando-se à rocha para não cair. Depois de alguns metros, a borda fica mais larga, permitindo que as pessoas virem o corpo e, finalmente, encarem a parede. Só então, ao levantar os olhos para o teto, podem ver a imagem que coroa o complexo – uma imagem tão impressionante, tão formidável, que praticamente desafia a descrição." (Idem, ibidem, p. 26).

difundidos. Existe alguma versão dessa divindade em quase todas as partes do mundo (Europa, Ásia, América do Norte e até na América Central).[62]

Mas não existem evidências de um sistema religioso complexo apenas com relação ao *homo sapiens*. Arqueólogos descobriram, recentemente, nas Colinas de Golan, um pedaço de pedra de quase cinco centímetros, em que tinha sido esculpido um ídolo em forma de mulher de grandes seios: a chamada Vênus de Berekhat Ram, que possui, aproximadamente, trezentos mil anos[63]:

Figura 3



Vênus de Berekhat Ram. Fonte: < https://www.amusingplanet.com/2016/10/venus-of-berekhat-ram-worlds-oldest.html>, acesso em 27 jun. 2019.

Tendo em vista o material histórico disponível, que não se restringe ao demonstrado neste texto, chega-se à conclusão inevitável de que a crença religiosa deve ser considerada uma parte elementar da experiência humana. Somos *Homo religiosus* pelo esforço existencial para a transcendência e pela propensão natural à religiosidade. Haveria, pois, alguma vantagem adaptativa nisso, em analogia à teoria evolucionista?

A percepção comum responde positivamente ao questionamento formulado. As razões apontadas são variadas, mas geralmente percorrem o mesmo caminho: melhor bem estar pessoal, maior probabilidade de se conquistar a paz social, mais sociabilidade etc. No entanto, teme-se que não haja provas cabais da existência de

[62] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 29.
[63] ALVAREZ, Jorge. Las venus de Berejat Ram y Tan-Tan, posibles primeras muestras del arte humano. *LBV*, 26 out. 2016. Disponível em: https://www.labrujulaverde.com/2016/10/las-venus-de-berejat-ram-y-tan-tan-posibles-primeras-muestras-del-arte-humano. Acesso em: 27 jun. 2019.

nenhuma emoção exclusiva de pessoas religiosas (nem mesmo a transcendência) que possam levar à conclusão de uma vantagem adaptativa à sobrevivência.

Aliás, como foi visto em capítulo específico, as emoções são genéricas, presentes em toda a tessitura social, e não exclusivas de um ou mais grupos religiosos. A construção psíquica do ser humano é a mesma, bem como a formação e permanência de seus arquétipos, símbolos e mitos. Tendo em vista a grande similaridade interna entre os grupos humanos, seria, pois, a religião o instrumento pelo qual o ser humano conseguiu compreender melhor os "mistérios da existência"?

A teoria de Émile Durkheim, de que a religião surgiu como uma espécie de aglutinante social, continua a ser a teoria mais difundida. Para o autor, seria um meio para se promover a coesão e a solidariedade entre as sociedades ditas "primitivas", o que, em termos de evolução, faz todo o sentido. Seria, então, a religião uma "coisa eminentemente social",[64] firmado exclusivamente no real.

A crítica parte de Aslan, ao identificar como problema nesse raciocínio o fato da religião não possuir, na verdade, algo unificador ou coeso. É bem verdade que ela tem o poder de juntar pessoas diferentes. Mas, ao mesmo tempo que unifica, ela também carrega consigo a força divisória. A religião é inclusiva, mas, também, exclui as pessoas diferentes, o que gera benefícios de uns membros em detrimento daqueles que não comungam das mesmas ideias.[65]

Como vimos, Jung procura estabelecer, no inconsciente e, mais, no *self* (ou seja, no núcleo e na totalidade psíquica do ser humano), a origem do pensamento religioso no ser humano. Freud, por sua vez, como visto, considerava a religião como uma neurose, que leva a ações compulsivas ou obsessivas.

Para Freud, a religião "[...] nasceu da necessidade do homem de tornar tolerável seu desamparo." [66] Não teria, portanto, interesse em sonhos, ritos ou cerimônias, mas seu principal desejo é satisfazer o seu instinto animalesco. Ele quer, portanto, matar e consumir seu pai, bem como ter relações sexuais com a sua mãe e a sua irmã. No entanto, por reconhecer o custo psíquico dessas ações, reprime sua libido e inventa a religião como meio de expiatório de rejeição de sua natureza humana básica.

---

[64] DURKHEIM, Émile. *As formas elementares da vida religiosa*: o sistema totêmico na Austrália. São Paulo: Martins Fontes, 2000; SONEIRA, Abelardo [et. al.]. *Sociologia de la religión*. Buenos Aires: Docencia, 1996. p. 97.
[65] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 39.
[66] FREUD, Sigmund. *O futuro de uma ilusão*. São Paulo: L&PM, 2010. p. 22.

René Girard[67]., em linhas gerais, identifica a religião nos povos primitivos como mecanismo surgido para mitigação da violência, concentrando-o em rituais de sacrifícios (o “bode expiatório”). Karl Marx[68] chamou a religião como suspiro da criatura oprimida, ânimo de um mundo sem coração e espírito de estados de coisas embrutecidos, consubstanciando-se no “ópio do povo”.

Aslan, no entanto, aponta que, mesmo considerando que a religião tenha trazido uma vantagem adaptativa, provocando atenuação de ansiedade e culpas aliviadas, ela não pode ser considerada como uma fonte exclusiva de conforto, uma vez que traz consigo tanta ansiedade e culpa quanto alívio nos indivíduos. Clifford Geertz identifica que a religião, provavelmente, perturbou os homens tanto quanto os confortou.[69]

Como dito anteriormente, a religião é materialmente dispendiosa em termos de sacrifício material (em ritos e cerimônias, bem como no tempo que consome do fiel na execução destes), bem como em gastos emocionais (uma vez que traz medos e esperanças, concomitantemente). Ela traduz a ambivalência do sacro e do profano, que, como visto, constitui uma estrutura intrínseca do que é considerado “sagrado”.

Diante dessa situação, Aslan apresenta uma solução: a teoria da mente, desenvolvida pela ciência cognitiva, aponta uma função executiva neurológica peculiar aparentemente conexa ao impulso religioso do ser humano. A teoria da mente, prossegue o autor, permite que alcancemos a capacidade de visualizar e entender outras pessoas da maneira como nos vemos e entendemos a nós mesmos.[70]

É o que aponta Sartre[71] em suas considerações iniciais do estudo fenomenológico das emoções: o que diferencia a pesquisa do homem de todas as outras questões é o fato privilegiado de que a realidade a ser estudada é *nós mesmos*: “[...] portanto, sou, antes e qualquer coisa, um ser que compreende mais ou menos obscuramente sua realidade de homem, o que significa que me faço homem ao compreender-me como tal.” A teoria da mente, portanto, encoraja que usemos a nós mesmos como modelo primário de como concebemos os demais.

A teoria da mente indica que, por conta disso, nosso sistema cognitivo está predisposto a identificar, nos objetos externos, sejam eles pessoais ou impessoais,

---

[67] GIRARD, René. *O bode expiatório*. São Paulo: Paulus Editora, 2018.
[68] MARX, Karl. *Crítica da filosofia do direito de Hegel*. São Paulo: Boitempo, 2010. p. 145.
[69] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 41.
[70] Idem, ibidem, p. 46.
[71] SARTRE, Jean-Paul. *Esboço para uma teoria das emoções*. p. 23.

forças internas. Dá-se, a esta identificação, o nome de *agência*. Isso ocorre, por exemplo, quando olhamos para um pedaço de madeira e percebemos um rosto nele. Pode-se até pegar um pedaço de madeira e acentuar esses traços. O ser que assim o fez não apenas criou um rosto, mas deu uma forma mais precisa ao que ele tinha percebido anteriormente: ele deu *agência* a um objeto impessoal. De acordo com Aslan[72], é assim que nasce a religião, como que por *acidente*.

E como isso teria se espalhado? De acordo com o autor, citando Pascal Boyer, há certos tipos de crença que *permanecem*, uma vez que eles se apresentam com aspectos levemente *anômalos*. Se uma ideia, portanto, viola uma ou duas suposições básicas e intuitivas, as chances de ela ser lembrada e transmitida é, portanto, significativamente maior.[73]

É o que deve ter ocorrido, por exemplo, com a ideia do Senhor das Feras: há, por aí, a violação de algumas ideias básicas e intuitivas do indivíduo (um ser com características humanoides e animalescas, possuidor da alma de todos os animais e que, mediante adoração, fornece a comida necessária à sobrevivência). E isso só ocorre, por fim, de acordo com o autor, por conta da ideia arraigada no ser humano da existência de uma alma:

> Parece claro, no entanto, que a crença na alma talvez seja a *primeira* crença da humanidade. Na verdade, se a teoria cognitiva da religião está correta, foi a crença na alma que levou à crença em Deus. A origem do impulso religioso, em outras palavras, não está enraizada em nossa busca de significado ou em nosso medo do desconhecido. Não nasce de nossas reações involuntárias diante do mundo natural. Não é uma consequência acidental do funcionamento complexo de nossos cérebros. Ela é resultado de algo muito mais primitivo e difícil de explicar: nossa crença arraigada, intuitiva e inteiramente sensitiva de que somos, o que quer que sejamos além disso, almas encarnadas.[74]

1.4.3 Poder político e poder religioso

O ser humano possui uma *psiqué* interessante, composta pelo consciente e inconsciente, sendo a sua totalidade psíquica denominada de *self*. Possui um inconsciente coletivo, sendo capaz de trazer consigo, em sua carga genética, um vasto arcabouço de símbolos e arquétipos, construído ao longo de gerações, que nos

---

[72] ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. p. 48.
[73] Idem, ibidem, p. 49.
[74] Idem, Ibidem, p. 53.

identificam como espécie humana. A ciência cognitiva e a filosofia perceberam um aspecto interessante do ser humano: usar-se como base para análises antropológicas, bem como parâmetro para identificar o que é o "outro".

Freud[75] identifica que a vida, como tal, é árdua demais e proporciona muito sofrimento, decepções e tarefas humanamente impossíveis. É acompanhado por Sartre, como visto, que identifica a emoção como o mecanismo pelo qual a totalidade psíquica consegue conformar suas necessidades em um mundo mágico, acreditando irrefletidamente nele em substituição ao mundo real. De acordo com Freud, buscamos sempre o prazer, uma vez que não conseguimos lidar com a dor. Diz: "[...] o que decide o propósito da vida é simplesmente o programa do princípio do prazer"[76].

Regis de Oliveira, analisando Freud, percebe que há, no encontro diário e constante com o mundo e com as outras pessoas, afetos primários, tais como a alegria e a tristeza, bem como prazer e dor. O que decide, portanto, a vida é a busca do prazer, ou seja, a busca da felicidade.[77]

E prossegue:

> Imaginemos que em determinada situação alguém foi menosprezado, humilhado e abandonado por outrem. Futuramente, este que foi rejeitado ascende a um posto que lhe permita decidir alguma coisa. Assume a titularidade de determinada situação jurídica que envolva a decidibilidade de despesas públicas. Ora, o sentimento de culpa que restava escondido em algum desvão dos afetos vem à tona e influencia a tomada de decisão. Esta não será racional. **Ao contrário, deflui dos sentimentos afetivos que brotam do interior do agente público**.
> Em pequenas comunas, a extroversão da culpa fica mais patente. Podemos supor facilmente que o prefeito, ao deliberar sobre a despesa, procurará saber da existência de seus desafetos políticos para não atende-los em áreas sensíveis de oposição. De outro lado, busca conhecer onde se situam seus apaniguados para beneficiá-los. É da natureza humana.[78] (NG)

Dessa maneira, o agente responsável pela administração pública nada mais é do que *um ser humano semelhante a nós*, com os mesmos arquétipos e símbolos do inconsciente coletivo e com a mesma estrutura psíquica que todos temos.

---

[75] FREUD. Sigmund. *O mal-estar na cultura*. Porto Alegre: L&PM, 2017. p. 83.
[76] Idem, ibidem, p. 84.
[77] OLIVEIRA, Regis de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 516.
[78] Idem, ibidem, p. 517.

É um ser emotivo, que procura no mundo mágico a solução dos problemas difíceis encontrados no mundo real. É um ser religioso, que possui uma crença e uma necessidade cognitiva ao transcendente. Acredita ser possuidor de uma alma. O administrador público também utiliza a noção de ser humano dele como forma de avaliar a conduta de outrem. A diferença é, substancialmente, que *ele possui o poder decisório* na sociedade em que desenvolvemos.

Fatos relatados por Wolff demonstram a grande influência das emoções do ser humano para a tomada de decisões[79]. O que importa analisar é a posição de quem toma essas decisões dentro da sociedade. O administrador público também é um ser humano dentro de um mundo difícil. Utilizando-se de suas emoções, de seus arquétipos e de seus símbolos, nada mais fará que consubstanciar uma administração pública inconsciente, isto é, a administração da coisa pública gerenciada pela *psiqué* humana. É a emoção no controle; inclusive, do que é público.

Não ocorre diferente com relação ao poder religioso na esfera pública. Conforme verificado em diversos momentos importantes da História, sempre há influência decisiva de Igrejas e Instituições Religiosas na promoção ou não de determinada política pública.

Exemplos não nos faltam. Há farto material histórico e bibliográfico relatando o relacionamento das instituições religiosas e regimes políticos diversos, tais como o fascismo italiano, a ditadura militar brasileira, dentre tantos outros, como será discutido em maiores detalhes mais à frente.

Importante destacar, no entanto, um relato histórico interessante: a chamada "questão (ou guerra) das investiduras". Trata-se de episódio envolvendo o Imperador Henrique IV, do Sacro Império Romano-Germânico e o então Papa, Gregório VII, nos séculos XI e XII. À época, o poder eclesiástico estava submisso às monarquias, sendo que as investiduras dos bispos eram realizada de acordo com as conveniências dos

---

[79] Em sua obra, o autor chega a analisar a figura do administrador público estadunidense: "Um dos diversos aspectos bizarros da presidência de Trump era de que ele não enxergava a presidência, fosse pelas responsabilidades ou pela exposição, como algo muito diferente de sua vida pré-Casa Branca. Ele havia sofrido investigações quase incontáveis em sua longa carreira. Já tinha se envolvido em vários tipos de litígio ao longo de seus 45 anos de trajetória profissional. Era um lutador que, com imprudência e agressividade, havia escapado de apuros que teriam arruinado um jogador mais fraco, menos astuto. Sua estratégia era: o que não mata, fortalece. Embora se ferisse repetidas vezes, Trump nunca sangrava até a morte. 'É uma questão de jogar o jogo', ele explicou em um de seus frequentes monólogos sobre sua superioridade e a burrice dos outros. 'Sou bom de jogo. Talvez seja o melhor. Sério, devo ser o melhor. Acho que sou o melhor. Sou muito bom. Muito tranquilo. A maioria tem medo que o pior aconteça. Mas não acontece, a não ser que você seja burro. E eu não sou burro." (WOLFF, Michael. *O cerco:* Trump sob fogo cruzado. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019. p. 23).

nobres. O Estado, à época, poderia, inclusive, fundar bispados e abadias, nomeando ou depondo os clérigos locais.

Com a ascensão do Papa Gregório VII, ocorreu a implementação de diversas reformas no âmbito da Igreja Católica, conhecidas como “Reformas Gregorianas”. Uma delas era a de que somente o Papa poderia nomear ou destituir clérigos, movendo-os de suas sés. O Imperador Henrique IV, vendo seus bispos nomeados serem impedidos pelo Papa de exercer suas funções, reagiu retirando seu apoio ao papado de Gregório VII, em carta intitulada “Henry, king not through usurpation, but through the holy ordenation of God, to Hildebrand, at presente not pope but false monk.” [80] O Imperador, considerando o papa deposto, pediu a eleição de um novo pontífice. Em retaliação, no ano de 1.076, o Papa excomungou o imperador e também o considerou deposto.

A situação se agravou com a adesão dos príncipes e aristocratas alemães à deposição do Imperador, uma vez que alegavam suposta autonomia frente ao Império. Em posição fragilizada, então, Henrique IV, no ano seguinte, viajou para Canossa, no norte da Itália, para se encontrar com Gregório VII e pedir a revogação de sua excomunhão, vestindo apenas uma túnica de lã, completamente descalço na neve, no período de inverno. Vestido como monge, o Imperador teve de esperar três dias e três noites de joelhos em frente ao edifício que abrigava o Papa para ser recebido[81].

A Penitência de Canossa, como é conhecido o relatado, é o episódio mais emblemático da relação entre Igreja e Estado, comprovando que, desde há muito tempo, as instituições religiosas possuem influência devastadora na condução das políticas públicas e, até mesmo, na estabilidade política dos reinos. Mesmo que sem poder decisório nas questões de governo, a excomunhão proferida pelo líder máximo da Igreja Católica colocou, literalmente, o Imperador de joelhos, clamando pela revogação da medida formal decretada. É o poder simbólico do Papa transcrito nos anais da história.

Na Itália, tal poder simbólico foi essencial para que o Fascismo de Mussolini pudesse se consolidar no poder.[82] Não muito diferente da realidade brasileira, o apoio,

---

[80] MG LL, folio II, pp. 47 ff. In: HENDERSON, Ernest F. *Select Historical Documents of the Middle Ages*. Londres: George Bell and Sons, 1910. p. 372. Disponível em: https://sourcebooks.fordham.edu/source/henry4-to-g7a.asp. Acesso em: 10 abr. 2020.
[81] ALVES, José Benedito. *Os santos de cada dia*. São Paulo: Paulinas, 1990. p. 296.
[82] KERTZER, David I. *O papa e Mussolini*: a conexão secreta entre Pio XI e a ascensão do Fascismo na Europa. Trad. Berilo Vargas. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2017.

mesmo que tímido muitas vezes, da Igreja Católica foi fundamental para a manutenção da Ditadura Militar no período de 1964 a 1985.[83] Atualmente, é notório que as diversas Igrejas Evangélicas constituem apoio fundamental à estabilidade de qualquer Presidente da República, ante a sua representatividade e apelo aos populares. A questão que se impõe é: em que medida isso poderá influenciar nos Regimes Democráticos contemporâneos? Ou mesmo: em que medida isso os influencia?

É bem verdade que *homo sapiens* é uma figura excepcionalmente fascinante. Objeto específico das ciências humanas, possui, em sua *psiqué*, elementos de pesquisa que nunca se esgotam. Sua mente é o palco de influência de dois elementos que constituem a *psiqué* simultaneamente, e de forma complementar: o consciente e o inconsciente. O primeiro é responsável pela análise lógica e pela racionalização de comportamentos e ideias. O segundo é formado pela individualidade histórica do homem, bem como é repleto de significações pictóricas e coloridas provenientes da herança genética da espécie humana. Esse, especificamente, comunica-se por símbolos. Aquele, por sinais.

O homem possui um pensamento essencialmente simbólico, onde suas mais lógicas conclusões se encontram influenciadas pelos arquétipos trazidos pelas experiências repetidas e progressivas da espécie humana. Como tal, sua vida em sociedade não poderia se consubstanciar senão com a influência de símbolos.

Um dos símbolos mais corriqueiros é o da regra. A regra existe para regulamentar condutas, a fim de que o homem consiga conviver em sociedade com a presença de outrem no mesmo espaço físico. Para que a regra seja respeitada, necessária a criação de um “mundo paralelo mágico”, em que cada pessoa se posicione conforme a regra pré-estabelecida e acordada por todos os que participam.

Com isto, ergue-se um poder simbólico, transcendente e regulatório. Uma noção de que as coisas devem ser da forma como o jogo orienta que devam ser. Não importa mais o que é intuitivo. Se a regra dispõe que uma coisa deve ser daquele jeito, cumpre ao popular obedecê-la. A lei e a decisão judicial não são discutidas: são cumpridas!

---

[83] Sobre o tema, ver: MAINWARING, Scott. *Igreja Católica e política no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 1989; ROMANO, Roberto. *Brasil*: Igreja contra Estado: crítica ao populismo católico. São Paulo: Kairós, 1979.

Com o advento do capitalismo, o corpo humano passou a ser visto como propriedade e insumo essencial para o desenvolvimento e consolidação de relações de poder, desde o macro até a pequena disputa na rua de residência. A divisão de classes, em decorrência das desigualdades sociais, imanentes e ocasionadas, replicou sua luta simbólica às mais diversas esferas sociais (escolas, prisões, hospitais etc).

O poder simbólico oficial, propriamente dito, passou a ser aquele previsto pela regra original do jogo: o jogo jurídico, do direito. No entanto, como produto cultural que o é, o direito foi confeccionado por classes dominantes, possuidoras do sistema de conhecimento que o forma e sistematiza. Os dominados, no entanto, cegados pela universalidade e neutralidade que o direito aparenta, bem como pelos eventuais "direitos adquiridos" ao longo da luta simbólica de classes, consente com a dominação e violência simbólicas perpetradas pelo direito.

O poder simbólico, então, é aquele exercido com a mesma eficiência da força física e/ou econômica, mas com a aceitação tácita do dominado, que crê na legitimação da violência por ele suportada, e com menor gasto de energia para seu mister.

O ser humano, no entanto, percebe-se como ambivalente. Possuidor de uma razão forte e determinada, é, também, refém de seus afetos e impulsos instintivos. Composto por um consciente e inconsciente, aquele passou a ser uma instância meditativa, em confronto consigo próprio, enquanto esse, refém de suas pulsões, está em permanente ebulição.

Essa ambivalência propriamente humana passou, também, para o universo religioso. Com uma tendência cognitiva à transcendência e à religiosidade, o ser humano distingue o *profano* do *sagrado* através de uma escolha, propriamente dita. E, a partir do momento em que não é mais de sua conveniência sacralizar um determinado objeto ou comportamento, o objeto passa a ser *profano*. E, mais, pode transmitir forças imaginárias a estes de modo a concebê-los como verdadeiro *tabu*.

A emoção, por sua vez, característica do ser humano, consubstanciou-se em um mecanismo de transformação do mundo. Vivemos em um mundo difícil e o ser humano procura incessantemente o seu prazer. Isso gera um mal-estar, e, através das emoções, procura-se suplantar o mundo real pelo mundo mágico. Atua-se de acordo com esse mundo mágico, para modificá-lo, sem implicar em consequências imediatas ao mundo real, é verdade, mas capaz de gerar consequências.

A mente torna-se refém de sua própria armadilha. Procurando fugir de um mundo cruel e que lhe exige demais, o ser humano atua em desconformidade com ele, com atitudes que fazem o total sentido no mundo mágico, mas não no mundo real. Todos estamos à mercê dessa realidade e podemos ser vítimas de nossa própria *psiqué*. O que muda, são as consequências.

Quando estamos diante de um administrador público, percebemos um ser humano como qualquer outro. No entanto, no tecido social, ele é um ser político, que toma decisões de altíssima relevância para a condução dos eventos em uma sociedade. Por influência de suas emoções, e sujeito também às vicissitudes dessa vida, pode tomar decisões que terão efeitos positivos em seu mundo mágico, mas consequências desastrosas no mundo real de um grande número de pessoas.

Pode-se discorrer, aqui, a respeito da importância da racionalidade na administração pública, ou da ética e dos procedimentos técnicos a serem observados para o mister da boa condução da coisa pública. Há diversos regramentos, nacionais e internacionais, que servem bem a este propósito. No entanto, não possuem o condão de alterar a realidade como ela é. E, principalmente, a realidade humana. O administrador público é, pois, uma pessoa, como qualquer outra, sujeito aos seus afetos, aos seus impulsos. Ele é um ser humano, religioso e repleto de afetos, em busca da sua própria felicidade e coesão no seu mundo mágico, mesmo que seja em detrimento de alguns e muitos outros semelhantes. A totalidade psíquica do ser humano, por fim, conseguiu nos aprisionar em sua armadilha.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Em sendo a ciência jurídica produto da racionalidade do homem, voltada à sua elevação e organização em sociedade, ela reflete, inevitavelmente, aspectos da constituição do próprio homem. E não poderia ser diferente em relação à religião. Como visto, o ser humano é essencialmente religioso e, desde os seus primórdios, relaciona-se de maneira substancial com o divino.

Não é surpreendente que esta relação histórica tivesse consequências nos mais diversos campos criados pelo próprio homem. Na arte, tivemos movimentos de expressão do divino (e.g., o barroco, o renascentismo), cujos artistas (tais como Michelangelo e Caravaggio), procuraram representar as divindades das mais variadas formas. Fala-se, inclusive, em uma “arte sacra”, responsável pela aproximação do ser humano com o divino de uma forma que, *per se*, não seria contemplada, mas somente com os elementos intrínsecos à expressão artística.

No Direito, não seria diferente. Produto da racionalização humana, o sistema jurídico não pode descartar a influência da religião e de seus símbolos no cotidiano do homem e na organização da sociedade. O sentimento religioso é algo que existe, é fato incontroverso, e que deve ser lidado pelo Direito tal como qualquer outro aspecto intrínseco ao social.

Não é possível, doutra maneira, conceber uma total sujeição do Direito ao sentimento religioso popular. Em sendo produto da racionalização humana, é bem verdade que se deve considerar a religião em seus assuntos, mas não pode se sujeitar absolutamente a ela. Isto porque, como é fácil de se verificar na história, diversos foram e ainda são os conflitos ocasionados por diferenças religiosas. A religião é, pois, um assunto de interesse geral, mas uma área verdadeiramente conflituosa.

Indispensável, pois, a atuação do direito com dois objetivos: proteger o sentimento religioso do povo e evitar que tal sentimento ocasione feridas na tessitura social e/ou no próprio ser humano. Neste sentido, a Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88) previu, no seu artigo 19, inciso I, a proibição de subvenção aos cultos religiosos e de embaraçar-lhes o funcionamento. Tido, por muitos, como fundamento constitucional da laicidade do Estado, a norma em comento previu as duas bases essenciais para uma boa relação entre o Poder Público e a Igreja: não subvencionar os cultos de qualquer denominação religiosa (proibição de incentivo) e a não-

ingerência em seus assuntos internos tidos como essenciais (proibição de destruição do culto religioso).

Com base nesse pressuposto é que analisaremos os aspectos jurídicos de institutos do Direito Financeiro e Tributário que particularmente interessam ao desenvolvimento da temática ora abordada: a imunidade tributária de templos religiosos, e de entidades assistenciais a eles vinculadas, e a subvenção às entidades religiosas.

2.1 IMUNIDADE: ASPECTOS GERAIS

2.1.1 Natureza Jurídica e Alcance

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada, sob a proteção de Deus, pelos representantes do povo brasileiro reunidos em Assembleia Nacional Constituinte trouxe, em si, diversos conteúdos revolucionários à época, quebrando um ciclo de autoritarismo que corroía a sociedade. Almejava-se um novo tempo, mais duradouro e estável, repleto de garantias institucionais.

Algumas dessas garantias, por sua vez, constituem verdadeiro "núcleo-duro" do texto constitucional, devendo, para tanto, dispor de instrumentos jurídicos suficientes à sua concretização. No campo tributário, dentre outros, há a previsão da imunidade tributária.

A ideia preliminar do constituinte ao dispor das imunidades tributárias foi a de proteger determinadas pessoas (físicas e/ou jurídicas), bens ou circunstâncias, tendo em vista um propósito maior a ser alcançado. Schoueri[84] aponta que, já em Roma, os que eram considerados cidadãos estavam imunes aos tributos provinciais, de cobrança odiosa.

---

[84] Dispõe o referido autor: "Já em Roma, os cidadãos estavam imunes. É verdade que eles se sujeitavam a um tributo, como sinal de sua condição de cidadania e, portanto, de liberdade; não se cobravam deles, entretanto, os tributos provinciais, cuja cobrança era odiosa, diante da avidez e arbítrio dos publicanos. A imunidade perdurou até a época imperial, quando Augusto conseguiu introduzir um tributo ordinário sobre o cidadão romano, afirmando que esta já seria a intenção de César e ameaçando, ademais, a introdução de um imposto territorial ordinário; entretanto, apenas no governo de Caracalla, com a concessão do direito de cidadania romana aos provincianos e com a abolição de diferenças de condição jurídica entre cidadão e provinciano, unificou-se o sistema fiscal de todo o império. Ainda assim, é possível ver que sobreviveram (até Diocleciano e Justiniano) algumas imunidades, como a dos impostos territoriais do solo itálico e da propriedade quiritária." (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 433).

A construção de uma "norma jurídica" concernente à imunidade tributária certamente deve passar pela definição da natureza jurídica do aludido instrumento. E isso porque sua definição ainda padece de absoluto consenso dentro da comunidade jurídica, senão vejamos.[85]

Há, na doutrina, diversas percepções a respeito da norma imunizante, que passaremos a analisar com cautela a seguir.

A primeira concepção da imunidade tributária parte da ideia de que se trata de uma *limitação constitucional ao poder de tributar*. Apesar da ideia central ser a definição da imunidade tributária como instituto constitucionalmente previsto com vistas à limitação do poder de tributação, tal proposta é rechaçada por diversos doutrinadores contemporâneos. Regina Helena Costa[86], *e. g.*, entende por inadequado definir as imunidades desta forma, uma vez que existem outras limitações qualificadas constitucionalmente capazes de suprimir o poder de tributação estatal, tais como os princípios constitucionais e a repartição de competência. Como indicou Aliomar Baleeiro, "[...] toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira." [87]

Não é possível se falar em limitação ao poder de tributar, uma vez que este é naturalmente demarcado pelas regras existentes. A imunidade demarca a competência, onde incide o poder de tributar estatal, não sendo possível se falar em limitação de algo que sequer existiu. Nesse sentido, é Paulo de Barros Carvalho:

> O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de

---

[85] Sobre o assunto, leciona Paulo de Barros Carvalho: "Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito). Se nos dispusermos a conjugar os elementos que mais agudamente despertam a atenção dos estudiosos, teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 202-203).

[86] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias:* teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 40-41.

[87] BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *RDTributário*, São Paulo: RT, v. 1, p. 67-100, jul./set. 1977. p. 70.

> demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimí-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.[88]

A segunda concepção parte da ideia da *imunidade tributária como princípio constitucional*[89]. No entanto, não é possível dar à imunidade os atributos de generalidade e abstração como vistos aos princípios. Como norma jurídica que é, a imunidade é específica e incide sobre pessoa, bem ou situação constitucionalmente qualificado. Enquanto os princípios são diretrizes positivas, norteadoras do adequado exercício da competência tributária, a imunidade é, por sua vez, preceito negativo, de demarcação de competência, impedindo que o poder de tributação seja exercido sobre determinadas situações, bens ou pessoas.

Regina Helena Costa entende que a imunidade decorre de um princípio maior de direito tributário, denominado de "princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação". Ou seja, as normas imunizantes vêm exatamente garantir, nas situações em relação às pessoas, bens e situações que apontam, que a tributação não inviabilize o exercício de direitos fundamentais constitucionalmente garantidos.[90]

A próxima concepção diz respeito à imunidade como *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada*. No entanto, tal raciocínio é falso no caso da imunidade tributária. Em sendo uma "hipótese de não incidência", sua prescrição no ordenamento jurídico de nada adiantaria, uma vez que descreveria ato não-jurídico e irrelevante aos estudiosos do direito. Caso não incidisse a norma imunizante, sequer deveria existir previsão para tal, uma vez que o objeto em questão não existiria.

---

[88] CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 203.

[89] Nesse sentido: "Mais do que uma simples distinção de taxionomia, existe uma diferença substancial entre princípios e limitações. Ambos têm por objeto o poder de tributar e ambos dispõem sobre seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo (= poder de tributar), dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Princípios veiculam diretrizes *positivas* a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o constituinte quer ver *alcançado*. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função *negativa*, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver *não atingido* ou *protegido*. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir." (GRECO, Marco Aurélio. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, jul. 1998. p. 21-22).

[90] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias.* p. 44.

Paulo de Barros Carvalho[91] descreve a imunidade, dentro da fenomenologia da incidência, como norma de estrutura, diferenciando-a das normas de conduta, previstas em diversas partes do ordenamento jurídico nacional. Enquanto as primeiras servem para o regramento do comportamento social, constituindo os elementos ou unidades do sistema normativo, as segundas prescrevem o relacionamento entre as normas de conduta entre si, bem como comportam as regras de criação ou alteração de normas em um ordenamento jurídico.

As normas de conduta, por prescreverem condutas desejáveis ou não das pessoas, devem se basear, necessariamente, em um suporte fático. Esse, se caracterizado no mundo fenomênico, ensejará o fenômeno da incidência da norma jurídica na realidade. Tal ocorre imediatamente, pois se trata de consequência lógica da norma de conduta: uma vez concretizada a hipótese prescrita, a norma jurídica aí incidirá. Ou seja, a incidência é inafastável diante do perfazimento do evento descrito na norma de conduta.

Dessarte, a "não incidência" se configura como ilógica, e até mesmo antijurídica, nos termos exatos do aludido professor. Não é possível se falar em "não incidência" de norma diante da concretização do evento por ele descrito. Os livros existem, e encantam a muitos. Os Entes Federados aí estão, organizando a administração em todo o território nacional. Os templos religiosos estão espalhados até os rincões da nação, inacessíveis à maior parte da população, elevando o homem ao plano espiritual. Esses consubstanciam fatos incontroversos. Existem, e não há como se negar.

A incidência, como visto, é hipótese verificada em normas de conduta. E não há como se falar em "não incidência" da tributação na imunidade, uma vez que, a todo momento, as hipóteses previstas na Constituição podem ser constatadas. Isto nos leva a crer que a imunidade tributária não é, na verdade, uma norma de conduta, mas, sim, de estrutura, tal como enunciado por Paulo de Barros Carvalho. Não se aplica a ela a fenomenologia da incidência tributária, mas, sim, através dela, em conjunto com outros institutos, há a estruturação da tributação e a regulação das normas de conduta a ela condizentes.

---

[91] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito* tributário. p. 499 et seq.

A imunidade tributária dispõe, pois, acerca do válido exercício da competência tributária, uma vez que demarca os campos próprios para o exercício do poder de tributação dos Entes Federados.

Regina Helena Costa[92], ainda, indica que alguns autores utilizam o vernáculo "incidência" como sinônimo de "eficácia". Socorremo-nos de Regina Toledo Damião[93] para expressar a impossibilidade de sinonímia perfeita na língua portuguesa. Bem por isso que Mário Quintana expressava que conheceu apenas dois sinônimos perfeitos: "nunca" e "hoje". A imunidade tributária, como bem afirma a renomada tributarista, não determina a eficácia da norma tributária, mas a disciplina, delimitando seu raio de atuação. Há a delimitação da competência, não da eficácia tributária.

É bem verdade que sequer se cogitaria a eficácia de uma norma impossível de incidir sobre pessoa, bem ou situação a ser contemplado com a imunidade constitucional. Sobre esses, não há a incidência da norma tributária. A incidência se dará no plano infraconstitucional, enquanto que a imunidade, radicada na Constituição, refere-se à demarcação da competência, sendo, dessa maneira, indevida a definição da imunidade como sendo "hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada", tampouco de "instituto limitador da eficácia do tributo".

A quarta concepção diz respeito à imunidade como *hipótese de exclusão da competência tributária*. No entanto, não prospera tal assertiva quando confrontada com a linha de raciocínio até aqui desenvolvida. Com tal classificação, indica-se que o poder de tributação existia antes da imunidade, mas foi suprimido pela norma imunizante, o que não pode ser mais incorreto[94].

De fato, como visto, a norma imunizante, como norma de estrutura que o é, determina o relacionamento das normas de conduta entre si, estabelecendo limites e impondo condições. Ela delimita a competência, indicando os lugares, situações, bens e pessoas aos quais a tributação, em princípio, pode ser aventada como possibilidade.

---

[92] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias.* p. 49.

[93] DAMIÃO, Regina Toledo; HENRIQUES, Antonio. *Curso de português jurídico*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 36.

[94] Nesse sentido: "De outro lado, afigura-se-nos incorreta a designação de imunidade como 'exclusão' ou 'supressão' da competência tributária, transmissora da falsa ideia de que esta existia e foi, posteriormente, afastada. Cuidando-se de disposição imposta pelo Poder Constituinte Originário, a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune. Vale dizer, a competência tributária é liberdade de instituir tributos dentro de certos limites, desenhados pela Constituição. As normas atributivas de competência e as normas imunizantes – que são normas negativas de competência – são contemporâneas, pelo que inadequado falar-se na sucessão cronológica destas em relação às primeiras." (COSTA, Regina Helena. *Imunidades* tributárias. p. 49).

A competência, pois, indica a potencialidade da tributação, cujas regras, posteriormente, serão delimitas pelas normas infraconstitucionais posteriores. Importante ressaltar que, no campo da competência, conforme descrito anteriormente, é que incidirão os princípios constitucionais no fornecimento de diretrizes e orientações ao seu adequado exercício.

Afigura-se incorreta, pois, a assertiva de que a imunidade, como supressão da competência. É, antes, a demarcação da própria competência, uma vez que essa não existe sem a demarcação daquela, juntamente com outras regras, ante o princípio da legalidade no âmbito tributário. Sugerir que a norma imunizante "exclui" ou "suprime" a capacidade tributária é admitir que ela sempre existiu e sempre existirá como potencialidade, independente de permissão legal, o que é, na verdade, incorreto. O poder de tributação do Ente Público é potencialidade, mas apenas o é nos campos dantes delimitados pelas regras de competência, dentre elas, a delimitação imposta pelas imunidades tributárias.

A quinta colocação diz respeito à imunidade como *ampla e indivisível, não comportando fracionamentos*. Aqui, vale o alerta feito por Paulo de Barros Carvalho que indica:

> Como a Ciência do Direito é um sistema de linguagem, que fala de seu objeto – o direito positivo – por sua vez também expresso numa capa de linguagem, é compreensível a existência de disparidades semânticas e desencontros descritivos. Talvez por isso acabe sendo um campo sobretudo favorável a combinações de frases e jogos de palavras, capazes de desconcertar o mais prevenido observador. Entretanto, um breve instante de meditação, que a Ciência recomenda e a importância do Direito sugere, tem a força de desmanchar vetustas sentenças, que a tradição jurídica vai carregando pelos tempos afora, sem saber ao menos por quê.[95]

O referido autor não poderia ser mais preciso em suas palavras, que comportam integral fundamento à refutação desta tese carregada há anos no direito tributário. Muitas vezes, busca-se elevar determinados institutos ao campo "supra-constitucional", divergindo-se, inclusive, com o que é previsto expressamente na Constituição. O operador do Direito que assim procede, o faz pensando, certamente, na manutenção de preceitos ditos fundamentais e na elevação de institutos nobilíssimos que o protegem a *status* que o ordenamento constitucional não permite.

---

[95] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 211.

É o que ocorre na assertiva ora analisada. É simples: a imunidade comporta fracionamentos se assim o quiser o legislador constitucional originário. Tanto é verdade que previu, no caso da CF/88, no caso das imunidades conferidas às autarquias (artigo 150, parágrafo 2º, da CF/88) e às entidades assistenciais e educacionais (artigo 150, inciso VI, alínea "c", *in fine*, da CF/88). No primeiro caso, o legislador separou, induvidosamente, da intangibilidade, as atividades relacionadas às finalidades essenciais das autarquias e as paralelas, episódicas, que porventura, no decorrer de sua existência, podem exercer. As essenciais estão protegidas pela imunidade, enquanto as marginais, não. No segundo caso, a Constituição condicionou o gozo da imunidade ao atendimento dos requisitos legais.

Paulo de Barros Carvalho, ainda, indica que a discriminação de "amplitude" e "não fracionamento" decorrem do choque entre a situação fática e o mundo jurídico. A incidência do tributo, então, seria vislumbrada quando ocorressem as normas de competência assim previstas[96]. Não é possível, no entanto, restringi-la apenas à imunidade, uma vez que esta compõe a delimitação da competência, mas não a preenche ou completa, mas apenas faz parte, em conjunto com outras normas tributárias. Assim, não há que se falar em indivisibilidade da norma tributária, sequer de sua amplitude incondicional.

E, nesses termos, chega-se à última colocação usualmente percebida na comunidade jurídica diz respeito à imunidade como *categoria exclusiva a impostos*. Trata-se de classificação correspondente à amplitude da imunidade tributária; no entanto, não encontra guarida na sistemática constitucional vigente, senão vejamos.

É possível depreender do que até aqui exposto que a imunidade tributária é instrumento constitucional voltado à delimitação da competência tributária dos Entes Públicos com vistas à preservação e/ou concretização de direitos e ou preceitos fundamentais prescritos constitucionalmente. Foi instituída na CF/88 com base nos amplos poderes conferidos aos representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte. Não é possível limitar o alcance de um instituto tão nobre e importante diante de poderes tão amplos conferidos ao constituinte.

A princípio, se o constituinte originário quisesse instituir a imunidade às contribuições e às taxas, não haveria óbice algum. Aliás, assim o fez, como nos artigos 5º, incisos XXXIV, LXXIII, LXXVI, alíneas "a" e "b", e LXXVII, 149, parágrafo 2º, inciso

---

[96] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 212.

I, 195, parágrafo 7º, 226, parágrafo 1º, 230, parágrafo 2º, dentre outros, todos da Constituição Federal de 1988.

Regina Helena Costa entende que a confusão decorre do tratamento especial e detalhado conferido aos impostos, diferentemente das outras espécies de tributos. Isso ocorre por conta natureza de tributos não vinculados a uma atuação estatal, o que demandou, por parte do constituinte, maior rigor em sua disciplina[97].

Ou seja, é perfeitamente possível a previsão de norma imunizante a qualquer espécie de tributo, "[...] sendo suficiente, para o estabelecimento da exoneração fiscal, que assim o deseje a Constituição." [98]

2.1.1.1 Definições doutrinárias

Analisadas as enunciadas concepções, vários doutrinadores se sentiram à vontade para enunciar seu entendimento a respeito da imunidade tributária.[99]

De acordo com Regina Helena Costa, a imunidade compõe-se de dois tipos de elementos: os essenciais e os acidentais. Os primeiros são indispensáveis à composição da norma imunizante, tal como o aspecto formal da norma de exoneração constitucional e o conteúdo axiológico destinado à realização do princípio constitucional. São os aspectos formal e teleológico, respectivamente. Os segundos, por sua vez, correspondem às demais composições implícitas ou não em sua estrutura.[100]

---

[97] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 52.
[98] Idem, ibidem, p. 53.
[99] Paulo de Barros Carvalho identifica como a "[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 213). Mizabel Derzi, por seu turno, entende que "A imunidade é a regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária) que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário." (DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *RDTributário* São Paulo, v. 62, p. 76-98, 1994). Regina Helena Costa, por sua vez, entende a imunidade sob dois prismas: o formal e o material. Enquanto o primeiro diz respeito à intributabilidade de pessoas, bens e situações, de acordo com a vontade constitucional, o segundo consiste no direito subjetivo e público de certas pessoas não se sujeitarem à exação fiscal, nos termos da norma constitucional. Chega-se, pois, à seguinte definição: "[...] 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." (COSTA, op. cit., p. 57).
[100] Idem, ibidem, p. 57-59.

Certos pontos aventados pelos ilustres doutrinadores ora mencionados devem ser aclarados e desenvolvidos aqui para melhor compreensão da natureza jurídica da imunidade tributária.

O primeiro ponto diz respeito à *necessidade de previsão constitucional* da imunidade tributária. É bem verdade que o ordenamento jurídico é composto de vários diplomas legais com os mais variados efeitos jurídicos possíveis. A escala hierárquica desses, tendo em vista a necessidade premente de sistematização, é a medida que se impõe para a racionalização da ciência jurídica.

Nesse sentido, somente as normas previstas na Lei Fundamental é que possuem o condão de delimitar suficientemente determinado tópico, devendo seu conteúdo ser respeitado e replicado nos diplomas legislativos ditos inferiores. Assim, é perfeitamente compreensível que o campo constitucional é o mais adequado para comportar a norma imunizante, uma vez que trata da normatização estrutural da competência tributária dos Entes de Direito Público.

O segundo, por sua vez, diz respeito à *relação da norma imunizante com a delimitação da competência tributária*. Trata-se de importantíssima contribuição da imunidade na construção e solidificação da estrutura constitucional tributária. Ela estabelece, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, como bem observa Paulo de Barros Carvalho[101].

O núcleo deôntico do comando constitucional é inequívoco quanto à proibição dirigida aos legisladores, administradores públicos e julgadores, a respeito das pessoas, bens e situações intributáveis, tolhendo o poder de tributação dos Entes Públicos. Como norma de estrutura que o é, a imunidade delimita, em conjunto com normas da mesma natureza, o campo de atuação e de incidência das normas tributárias instituídas, ou a serem instituídas, no ordenamento jurídico brasileiro.

Importante a ressalva feita por Regina Helena em coro com Geraldo Atabila e Ayres Barreto. Há de se separar o que é poder de tributar e competência tributária. O primeiro, via de regra, é, *per se*, ilimitado, tendo em vista que decorre da manifestação da soberania estatal. No entanto, limitado pelos princípios democráticos e da

[101] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 213.

legalidade, passa a ser delimitado por normas definidoras do seu exercício: é o nascimento da competência tributária.[102]

A competência tributária constitui-se, pois, de limitação substantiva do poder de tributação do Estado. Daí ser incorreta a classificação de normas como "limitadoras de competência tributária". Bom observar que a competência tributária já se revela privada dos campos considerados imunes pelo Texto Fundamental; ou seja, ela já ocorre com a eficácia da norma imunizante sobre o campo da competência, delimitando-a.

No entanto, não é possível afirmar que apenas a imunidade delimita o campo de competência, mas que, sim, é uma das formas que opera neste sentido. A competência pode ser delimitada, por exemplo, pela outorga de atribuição de imposto a apenas determinado ente político, o que é consideravelmente diferente do instituto da imunidade[103].

O terceiro ponto, e último, diz respeito ao fundamento da imunidade tributária na manutenção de direitos ditos como fundamentais na Constituição Federal. Esse merece especial atenção e uma análise mais detalhada, antes de especificarmos a construção da norma imunizante.

---

[102] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributária*. p. 62; ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Impostos sobre Serviços. Tributação de anúncios e destaques em listas ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. *RDTributário 39/106*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

[103] "A competência tributária, como competência legislativa que é, possui as seguintes características: 1) *privatividade* ou *exclusividade* para a criação de impostos, taxas e contribuições de melhoria, bem como para empréstimos compulsórios e contribuições sociais, a significar que, em cada caso, somente uma única pessoa está legitimada a instituir o tributo correspondente; 2) *indelegabilidade*, uma vez que a atribuição para a instituição de tributo não pode ser transferida a outrem; 3) *incaducabilidade* ou *imprescritibilidade*, visto que o seu não-exercício, ainda que por longo tempo, não acarreta a extinção do direito; 4) *inalterabilidade*, pois a competência tributária não pode ser alterada pela própria pessoa política que a detém, já que esta a retira do texto constitucional; 5) *irrenunciabilidade*, visto que a pessoa titular da competência tributária dela não pode abrir mão; e 6) *facultatividade do exercício*, inerente à própria competência legislativa, significando que a pessoa política decide sobre a oportunidade do exercício da competência tributária. Pensamos que a imunidade, por sua vez, por constituir norma impeditiva da existência de competência tributária, também desfruta dos mesmos atributos. Assim, a imunidade é: 1) *privativa* ou *exclusiva*, porque referida exclusivamente àquelas pessoas, bens ou situações expressamente indicadas; 2) *indelegável*, pois não pode ser transferida a outrem; 3) *incaducável* ou *imprescritível*, porque a eventual não-fruição da imunidade, ainda que por longo período, não acarreta a extinção do direito público subjetivo; 4) *inalterável*, uma vez que a pessoa imune não pode modifica-la, pois a recebe da própria Constituição; 5) *irrenunciável*, pois se a pessoa beneficiada deseja pagar o tributo correspondente, apesar de ser imune, pode fazê-lo, mas não abre mão da imunidade; e 6) *facultativa*, no sentido de que a pessoa imune pode ou não se utilizar do benefício." (COSTA, op. cit., p. 63-64).

2.1.1.2 Proteção e Concretização de Direitos Fundamentais

Como visto, a imunidade atua no sentido de delimitação da competência tributária dos entes políticos nacionais, tendo em vista objetivos fundamentais constituídos na Constituição Federal. Malgrado a função de concretização, o instituto em análise atua fortemente também na proteção desses, bem como na proteção de pessoas, físicas ou jurídicas, bens e circunstâncias, tudo com base em direitos constitucionalmente elevados à categoria de "essenciais".

Schoueri[104] indica que a imunidade, via de regra, está reservada à proteção de determinadas pessoas ao *munus publico* de cobrir os gastos gerais da sociedade. No entanto, se todos são iguais perante a lei, por que instituir estas diferenças? Ora, é evidente que a criação de hipóteses de não exação fiscal não fere o princípio da isonomia, que rege o Direito Tributário. Muito pelo contrário. É importante considerar que o que se busca, com a delimitação de competência, políticas fiscais, princípios tributários e tantos elementos ínsitos ao referido ramo do Direito, é a concretização da Justiça Fiscal.

Esta temática foi brilhantemente sistematizada por Aristóteles, em sua obra "Ética a Nicômaco". Para o filósofo,[105] a finalidade da ética seria descobrir o bem absoluto, a meta definitiva, que é o ponto de convergência e chegada e não pode ser ponto de partida de mais nada. O bem é a plenitude da essência; o homem naturalmente a busca, mas encontra, apenas e tão somente, uma felicidade imperfeita. Este só será plenamente feliz quando atingir o bem supremo (o absoluto, verdadeira felicidade).

O homem, então, para Aristóteles, deve se impor no exercício constante da virtude, sendo que, para tal, teria de submergir no desenvolvimento integral de suas faculdades[106]. A Justiça, por sua vez, é percebida como a síntese das outras virtudes, uma vez que uma virtude, para se caracterizar como tal, necessita do elemento

---

[104] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 413.

[105] ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 2. ed. Trad. António de Castro Caeiro. São Paulo: Forense, 2017. p. 95-117.

[106] "A virtude é, pois, uma disposição para agir de forma deliberada; situa-se numa posição intermédia em relação a nós, definida racionalmente, como se fosse definida pelo homem prudente. Trata-se, no entanto, de uma posição entre dois vícios, um por excesso e outro por defeito, e também de uma posição intermediária no sentido em que certos vícios se encontram aquém e outros além 'do que é devido', tanto no domínio das afecções como no das ações, enquanto a virtude descobre e escolhe a posição intermédia." (NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 83-84).

“justiça” quando praticada. Assim, não apenas a forma, mas o conteúdo torna-se essencial para a consubstanciação do que é “Justiça”. Em si, no entanto, pode tomar dois sentidos: universal e particular.

Voltamos a nossa atenção para a Justiça particular. Essa, de acordo com Aristóteles, poderia ser comutativa (ou corretiva) ou distributiva (havia também um aspecto de reciprocidade, mas não será tratado neste artigo). Enquanto a primeira deriva da proporção aritmética, a segunda possui proporção geométrica, sendo, para essa, justa a distribuição que corresponder ao “meio-termo”. O critério fundamental para a distribuição justa, na Justiça Distributivaseria o “mérito”, ainda que Aristóteles tenha entendido que o critério do mérito possa ser variável.

O interessante em Aristóteles, no entanto, é a necessidade de um *mínimo de igualdade* para que se configurasse a Justiça Distributiva. Sua filosofia foi elaborada em um país escravocrata, cujas pessoas que eram consideradas cidadãs correspondiam à minoria da população. De acordo com Mascaro:

> Tal posição aristotélica é altamente conservadora. Com isso, afasta da comparação justamente a maioria da população grega de seu tempo. O justo é somente uma medida da elite, dos cidadãos, dos poderosos. Mas, afastando-se a aplicação que fazia ao seu tempo, a ideia aristotélica revela, por via reversa, um grande *potencial crítico*. Entre os desiguais, a justiça não é matemática. Não se pode auferir por mérito. Assim sendo, Aristóteles dá margem a construir, a toda a maioria da sociedade, uma outra manifestação de justiça, ativa e transformadora, que limite os excessos e que abrande as carências, a fim de que, posteriormente, em uma situação de mínima igualdade, se faça valer uma régua de justiça de tipo matemático.[107]

Por fim, Aristóteles entendia que existia, além da justiça da lei, a justiça do caso concreto (equidade), valendo-se a Régua de Lesbos como recurso imagético à sua teoria[108].

---

[107] MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 71.

[108] Nessa ilha do mundo grego, os construtores se valiam de uma régua flexível, que se adaptava à forma das pedras, sem ser rígida. Também a equidade demanda do jurista uma flexibilidade. Não pode o homem ser um mero cumpridor cego das normas, sem atentar para as especificidades do caso concreto. Marx expressa, no entanto, uma crítica ao filósofo: “Aristóteles, porém, não podia descobrir, partindo da forma do valor, que todos os trabalhos são expressos, na forma dos valores das mercadorias, como um só e mesmo trabalho humano, como trabalho de igual qualidade. É que a sociedade grega repousava sobre a escravatura, tendo por fundamento a desigualdade dos homens e de suas forças de trabalho. Ao adquirir a ideia da igualdade humana, a consistência de uma convicção popular é que se pode decifrar o segredo da expressão do valor, a igualdade e a equivalência de todos os trabalhos, por que são e enquanto são trabalhos humanos em geral. E mais, essa descoberta só é possível numa sociedade em que a forma mercadoria é a forma geral do produto do trabalho, e, em

A construção da norma jurídica da imunidade, dessa maneira, deve passar, necessariamente, pela noção de concretização da justiça. Mediante o referido instituto, há a proteção de determinados valores que são prestigiados constitucionalmente como fundamentais. A norma imunizante, pois, constrói-se sob os mais diversos – e nobilíssimos – pilares, todos estes confluindo para sua construção.

Importante ressaltar que, para Sacha Calmon Navarro Coêlho[109], a coexistência de disposições impositivas com outras excludentes nada mais fazem do que, na elaboração de uma competência tributária, corroborar com o princípio da justiça e da segurança jurídica. As normas imunizantes, pois, "são" e "existem", com o objetivo claro de, ao demarcar a estrutura de competência da tributação, viabilizar o exercício e a concretização de preceitos fundamentais e caríssimos ao ordenamento constitucional brasileiro.

A Constituição de 1988 é um texto hipertrofiado, profundamente analítico, tendo em vista que se imiscui em assuntos diversos ao do estritamente constitucional. Tanto que possui disposições referentes a direito administrativo, tributário, econômico, processual e tantos outros. Neste quadro normativo extenso figuram as exonerações tributárias, aí incluídas as imunidades.

Como aponta Regina Helena Costa[110], quando a exoneração parte da seara constitucional, tal como visto na CF/88, é de se esperar perenidade e rigidez. Se a Constituição é rígida, tal perenidade é garantida com instrumentos mais resistentes, uma vez que as possibilidades de alterações no texto são mais limitadas.

Nesse ponto, cabe um esclarecimento. Como reiteradas vezes demonstrado ao longo dessa exposição, a imunidade tributária, no ordenamento jurídico brasileiro, assume, por suas características, o condão de instrumento de garantia de direitos e preceitos fundamentais, assim eleitos pelo constituinte e, por que não, ela, em si mesma, configura verdadeira garantia fundamental dos contribuintes frente aos Entes Federativos.

---

consequência, a relação dos homens entre si como possuidores de mercadorias é a relação social dominante. O gênio de Aristóteles resplandece justamente na sua descoberta da relação de igualdade existente na expressão do valor das mercadorias. Somente as limitações históricas da sociedade em que viveu impediram-no de descobrir em que consistia, 'verdadeiramente', essa relação de igualdade." (MARX, Karl. *O capital*. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2008. v. 1. p. 81).

[109] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 108.

[110] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 75.

A referida autora, valendo-se dos ensinamentos de J. J. Gomes Canotilho, explica:

> [...] as imunidades exsurgem como normas voltadas ao asseguramento da plena produção de efeitos das normas que contemplam a liberdade de expressão, o direito de acesso à cultura e à liberdade de culto, por exemplo. E, ainda, para que as atividades de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, entidades sindicais de trabalhadores, partidos políticos e suas fundações, possam ser desenvolvidas sem empeços de ordem tributária.[111]

A imunidade, dessa forma, encontra guarida como instrumento de preservação de valores fundamentais da sociedade, a evidenciar a natureza político-valorativa deste instituto. É bem verdade que a Constituição consentiu com a cobrança de tributos da sociedade, através das mais diversas demonstrações de capacidade contributiva na tessitura social. No entanto, procurou também eleger determinadas pessoas, bens ou situações em que, mesmo com aparente manifestação de uma capacidade de contribuir com as despesas públicas, são intributáveis, visando a garantia de muitos princípios *hard core* da CF/88.

Invocando os ensinamentos de Canotilho e de Paulo de Barros Carvalho[112], percebe-se que a imunidade densifica princípios estruturantes, sendo, ela própria,

---

[111] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 78-79.

[112] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso* de direito tributário. p. 499 et seq. Ensina o autor português: "A abertura de uma norma constitucional significa, sob o ponto de vista metódico, que ela comporta uma *delegação* relativa nos órgãos concretizadores; a *densidade*, por sua vez, aponta para a maior proximidade da norma constitucional relativamente aos seus efeitos e condições de aplicação. A abertura e densidade são <<grandezas variáveis>>, não se podendo dizer, como é ainda hoje corrente na doutrina juspliblicística, que há *normas constitucionais exequíveis por si mesmo e normas constitucionais não exequíveis por si mesmo* (cfr., porém, CRP, art. 283.º). Em nenhum dos casos é possível descortinar, nas normas constitucionais, um <<programa-condicional>> (Luhmann) reconduzível a um simples esquema subsuntivo: se a norma constitucional estabelece um pressuposto de facto, então os concretizadores da constituição (o legislador, o juiz, a administração) têm de adoptar certos e determinados comportamentos. Isso são modelos de normas praticamente estranhos ao direito constitucional. Existem certas normas cuja densidade pressupõe um menor espaço de <<discricionariedade>> ou de <<liberdade de conformação>> que outras. Assim, por ex., a norma constitucional que regula a liberdade de imprensa é uma norma mais <<densa>> (cfr. art. 38.º) do que uma norma que estabelece como tarefa de Estado <<Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida do povo, em especial das classes mais desfavorecidas>> (cfr. art. 81.º/a). A primeira possui uma <<determinabilidade>>, <<densidade>> ou <<exequibilidade>> muito maior do que a segunda. Mesmo que seja necessária, em ambos os casos, a *interpositivo legislatoris*, não oferece dúvidas ser a liberdade do legislador muito maior no tipo de norma do art. 81.º/a do que no do art. 38.º. Por outro lado, há tipos de normas que praticamente constituem um *limite* ao legislador (ex.: normas organizatórias), enquanto noutras avulta o carácter dirigente material (ex.: normas impositivas). As primeiras actuam, fundamentalmente, como *determinantes negativas* dos poderes públicos; as segundas surgem como *determinantes positivas*." (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 1180 et seq.).

uma norma de estrutura. Por exemplo, quando se fala em imunidade recíproca, pretende-se, evidentemente, resguardar o princípio federativo[113], bem como a autonomia municipal[114]. No caso da imunidade dos templos de qualquer culto, como será visto adiante com mais detalhes, pretende-se proteger valores caríssimos à CF/88, tais como as liberdades de expressão[115] e de culto[116], bem como a laicidade do Estado[117].

Para Regina Helena Costa, isto demonstra que a imunidade tributária reveste-se de especial função: a de instrumento de realização de extrafiscalidade[118].

Geraldo Ataliba identifica a extrafiscalidade como instrumento tributário importante "[...] para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados." [119] Elizabeth Carrazza indica que os tributos criados com vistas à extrafiscalidade são aqueles que não possuem interesse primário na arrecadação de quantias aos cofres públicos, mas sim no estímulo ou desestímulo de condutas, de acordo com os objetivos perpetrados pelo Estado. Assim, na extrafiscalidade, não se objetiva apenas "[...] atingir o substrato econômico dos contribuintes, mas conduzí-los de uma forma preferida pelo Estado, voltada à realização de uma determinada finalidade." [120]

---

[113] Conforme artigo 1º, *caput*, e 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal.

[114] Conforme artigo 1º, *caput*, 18, *caput*, 29 e 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal. Indica Maria Coeli: "Em efeito, a Carta é categórica ao explicitar o Município na configuração da Federação, é pródiga em referências ao ente local: uma leitura de seu texto evidencia a preocupação do constituinte em enaltecê-lo, quer no plano da estrutura do federalismo; quer na partilha de competências, embora seja possível verificar-se, ainda, a persistência de competências centralizadas em relação a uma gama considerável de matérias; ou, ainda, no reconhecimento de seu papel como importante agente de políticas públicas, e, especialmente, na dedicação de comandos básicos e preordenadores da lei orgânica municipal." (PIRES, Maria Coeli Simões. Autonomia municipal no estado brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasilia, a. 36, n.142, abr./jun. 1999).

[115] Conforme artigo 5º, inciso IX, da Constituição Federal.

[116] Conforme artigo 5º, inciso VI, e 19, inciso I, da Constituição Federal.

[117] Conforme artigo 19, inciso I, da Constituição Federal.

[118] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 80 et seq.

[119] ATALIBA, Geraldo. *IPTU e Progressividade*. RDP 93/233-238. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, jan./mar. 1990.

[120] CARRAZZA, Elizabeth. *IPTU e progressividade* – igualdade e capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 97. Nesse sentido, é Humberto Ávila: "Como distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a ele exteriores e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em fim externo. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico. A instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído. Esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade." (AVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 161-162).

Ao eleger determinadas garantias e liberdades constitucionais como imunes à tributação, é evidente que o constituinte, no exercício de suas funções, objetivou não só a proteção de determinadas condutas, mas a sua promoção no seio da sociedade, a evidenciar o caráter extrafiscal da imunidade tributária.

No anseio dos novos ares democráticos, após um duro período de Ditadura Militar, aprouve ao legislador constitucional aprovar a imunidade tributária, a fim de estimular o surgimento de partidos políticos idôneos e desenvolver, na sociedade brasileira, a cultura de participação política popular nas coisas do Estado. Também é verdade que, não ignorando o sentimento público religioso, os representantes do povo brasileiro reunidos em Assembleia Nacional Constituinte indicaram a imunidade aos templos de qualquer culto, evitando o embaraçamento estatal na religião, distanciando-se dela, de modo a preservar e estimular a elevação do homem ao plano espiritual.

Assim, a extrafiscalidade percebida na imunidade tributária vai ao encontro de finalidades diversas às arrecadatórias.

Importante ressalvar que a eficácia da norma imunizante ocorre quando também há, em conjunto, a observância de outros princípios constitucionais, tais como a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso VI, CF/88), da função social da propriedade (art. 5º, inciso XXIII e 170, inciso III, CF/88) e a liberdade de profissão (art. 5º, XIII e 170, parágrafo único); bem como que a imunidade também alcança não somente o legislador, mas também o administrador, que fica proibido constitucionalmente de regulamentar lei ou emitir entendimento com vistas a tributar entidades constitucionalmente imunes.

Regina Helena Costa fala na imunidade tributária, ela mesma, como um direito fundamental previsto na CF/88. Para a referida autora, a norma imunizante possui atributos próprios do regime jurídico especial: "[...] normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revelam-se de aplicabilidade direta e imediata." [121] Assim:

> Qualificam-se como *direitos fundamentais de primeira geração* – porquanto foram os primeiros a serem reconhecidos universalmente –, pelo aspecto vedatório que encerram, impedindo ao Estado o exercício da tributação em razão de pessoas, bens ou situações.
> Como já salientado, entendemos que as imunidades tributárias não constituem princípios, mas sim aplicações de um princípio, o qual

[121] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias.* p. 90

> denominamos *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.
> Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados.
> A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos.[122]

Interessante lembrar que as imunidades tributárias foram objeto de rediscussão no Congresso Nacional por meio do Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 176, de 1993, de autoria do deputado federal Eduardo Jorge[123]. O relator da proposta na Comissão de Constituição, Justiça e Redação da Câmara dos Deputados, deputado Jair Siqueira, votou pela inadmissibilidade da referida proposta, uma vez que atentava contra norma que assegurava liberdades individuais:

> É bem de ver que a matéria não guarda qualquer conexão temática com a forma de Estado, o direito de sufrágio ou a organização dos Poderes.
> Contudo, no que tange aos direitos e garantias individuais, a proposição apresenta conexão com a liberdade religiosa, a liberdade político-partidária e a liberdade de expressão.
> Não há como negar-se que de há muito essa conexão é apontada pela doutrina, pela jurisprudência e pela prática legislativa brasileira e de outros países. [...]
> Outras limitações necessárias decorrem do fato de que o Estado não é um fim em si mesmo, mas um meio de os indivíduos procurarem cumprir seu destino, desenvolvendo suas qualidades físicas, morais e intelectuais. O poder soberano do Estado é limitado pelos direitos naturais da pessoa humana.[124]

A proposta chegou a ser aprovada na referida Comissão somente para a supressão da alínea “d” do artigo 150 da Constituição Federal, que trata da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, mas foi arquivada em 2008 através do memorando nº 31/2008.[125] Mas a discussão que se levantou à época, representada pelo dossiê disponível no sítio eletrônico da Câmara dos

---

[122] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias.* p. 90-91.
[123] Conforme dossiê digitalizado na íntegra pela Câmara dos Deputados. Cf. BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC-176/1993. Suprime dispositivos do artigo 150 da Constituição Federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 10 nov. 1993. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1242963&filename=Dossie+-PEC+176/1993. Acesso em: 20 abr. 2020..
[124] Idem, ibidem.
[125] Idem, ibidem.

Deputados, traz à tona aspectos importantes a respeito da vinculação da imunidade aos direitos fundamentais, notadamente em sua proteção, manutenção e eficácia.

Como exposto pelo relator da proposta de emenda, o Estado, não sendo um fim em si mesmo, consubstancia-se em importantíssimo meio para que os indivíduos possam procurar seu destino e desenvolver suas qualidades físicas, morais e intelectuais. O Diploma Excelso, dessa forma, constitui-se em importante instrumento legislativo para a garantia e proteção de direitos e garantias individuais e coletivos que permitem ao homem seu pleno desenvolvimento e superação. Deve-se, pois, valer-se de instrumentos bastantes para a consecução destes nobilíssimos fins. Certamente, a imunidade é um desses.

Tal como as garantias e direitos fundamentais são cláusulas pétreas, a imunidade tributária, como instrumento importantíssimo à preservação daqueles e um direito subjetivo fundamental em si mesma, não merece tratamento constitucional menos honroso.

Explica-se o porquê: em se tratando de norma de proteção explícita de direitos fundamentais, a imunidade elide qualquer possibilidade de interferência tributária, por mais sutil que for. Não é possível, *e. g.*, a pretexto de determinado partido político não ter atingido quociente eleitoral suficiente para representação no Congresso Nacional, tributar-lhe os bens, uma vez que, mesmo assim, continua a ser um partido político, fundamental para a manutenção do princípio democrático.

A imunidade, nesse sentido, consubstancia-se em norma que evidencia qualquer sutil movimento nas esferas de poder tendenciosas à tributação de entidades que refletem garantias e direitos constitucionais fundamentais. O possível esvaziamento, ou até mesmo supressão, das imunidades corresponderia ao esvaziamento, ou supressão, da própria liberdade ou garantia fundamental protegida, uma vez que, sem a taxatividade e clareza substantiva do referido instituto, estariam potencialmente passíveis de interpretações ou, até mesmo, diplomas legislativos tendentes a macular, sutilmente, o núcleo duro da Constituição Federal.

Dessa maneira, não apenas há a absoluta vinculação das hipóteses de imunidade tributária aos direitos fundamentais, mas ela mesma consiste em um direito fundamental de específicos contribuintes frente ao poder de tributação dos Entes Federativos. Elevar a imunidade tributária ao patamar de cláusula pétrea significa reforçar a própria garantia por ela protegida, bem como conferir lógica e sistematicidade ao ordenamento jurídico constitucional.

2.1.2 Norma Jurídica

Vimos, até o momento, as características mais importantes da imunidade tributária. Trata-se de importantíssimo instrumento previsto constitucionalmente para o fim de descrever a intributabilidade de pessoas, bens e serviços com vistas à manutenção de direitos fundamentais, conferindo direito subjetivo aos seus beneficiários. A construção da norma jurídica resultante da presença do instituto no ordenamento jurídico deve passar, obrigatoriamente, pela análise minuciosa de sua natureza jurídica, o que foi demonstrado até o presente momento.

É sempre importante ressaltar que a imunidade é hipótese de exceção à regra de contribuição geral da sociedade para suporte dos gastos coletivos. Em razão do princípio da isonomia, tal distinção deve-se fundamentar com propriedade as razões que motivaram o legislador constitucional a preservar da tributação determinadas pessoas, bens e situações.

Para Schoueri[126], o "simples" fato de as imunidades se relacionarem a liberdades e garantias constitucionais, por si só, não é suficiente para justificar a exceção à contribuição. O autor aponta que o moderno Estado de Direito parece dispensar o remédio heroico de tamanha monta, tendo em vista que tais liberdades poderiam ser protegidas, *prima facie*, por outros princípios, implícitos e explícitos, da Constituição, tais como o princípio da igualdade e o da vedação ao confisco. Afinal, um tributo comedido dificilmente se comportaria como óbice suficiente ao exercício de determinado preceito fundamental.

Dessa maneira, para o autor, a construção da norma da imunidade comporta outro elemento essencial, além da proteção das garantias individuais: o princípio da capacidade contributiva. Em sendo o tributo um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta justificaria a não imposição da exação pretendida pelo Ente Público[127].

Ora, a capacidade contributiva constitui princípio basilar do Direito Tributário, não só no Brasil, mas em vários ordenamentos jurídicos mundo afora. Relacionado intimamente com o princípio da isonomia, a capacidade contributiva é pressuposto fundamental para que a tributação, a par de jurídica, alcance os objetivos da Justiça Fiscal e do Estado Social.

---

[126] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. p. 435.
[127] Idem, ibidem, p. 435-438.

Regina Helena Costa define a capacidade contributiva como sendo a "[...] *aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação*"[128].

Apesar de só ter previsão expressa a partir da Constituição de 1946, no artigo 202, muitos autores indicam a sua existência no âmago do ordenamento constitucional brasileiro[129]. Está presente hoje no artigo 145, parágrafo 1º, da CF/88.

Para melhor compreensão da ressalva feita por Schoueri, faz-se imprescindível a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva, termos estes muitas vezes utilizados, equivocadamente, como sinônimos. Geraldo Ataliba[130] entende a capacidade econômica como "[...] a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação." Trata-se, pois, da manifestação econômica positiva reproduzida no patrimônio, ou evolução deste, do particular.

Porém, nem sempre a existência de capacidade econômica revela-se como motivo bastante para se consubstanciar a capacidade contributiva. Como visto, essa se revela importante para fins de consecução da Justiça Fiscal, uma vez que, em conjunto com outros princípios, mormente o princípio da isonomia, busca-se a exação fiscal na medida da capacidade do sujeito passivo tributário de corresponder àquela contribuição.

Indica Ives Gandra da Silva Martins que a capacidade contributiva é aquela "[...] relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão

---

[128] COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 27.

[129] A Constituição Federal de 1946 previa: "Art. 15. Compete à União instituir impostos sobre: §1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica." (BRASIL. [Constituição (1946)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de Setembro de 1946*. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 16 abr. 2020). Elizabeth Carrazza entende que "[...] o referido princípio nunca esteve ausente do ordenamento tão-só pela ausência de disposição expressa". Ainda, "mesmo que de maneira implícita, nas dobras do princípio da igualdade e dos princípios que compunham o estatuto jurídico do contribuinte, ele se manteve na atividade tributária." (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade* – Igualdade e Capacidade Contributiva. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 77). No mesmo sentido, é Paulo de Barros Carvalho: "Se é correto dizer-se que já não existe em nossa Lei Suprema o antigo dispositivo que impõe limites à pretensão tributária, consoante a capacidade contributiva do sujeito passivo, não menos verdade é afirmar que o cânone da igualdade só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária.* São Paulo: Lael, 1974. p. 82).

[130] ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *In:* V Congresso Brasileiro de Direito Tributário". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 50.

econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei", enquanto a capacidade econômica corresponde à "[...] exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder [tributante]." [131]

A construção da norma da imunidade, pois, comporta, sim, algumas ponderações a respeito do princípio ora em comento. Ela pressupõe a capacidade econômica, como indica Regina Helena Costa[132], uma vez que, caso não existisse qualquer manifestação econômica, sequer se poderia cogitar em tributação.

No entanto, a imunidade indica que o ente elegível à não tributação empregará sua capacidade econômica exclusivamente à sua finalidade, tida como essencial e fundamental pelo constituinte.

Não é possível ignorar que a imunidade tributária decorre de opção política dos agentes públicos responsáveis pela confecção e manutenção do Diploma Excelso. Como bem aponta Schoueri, "[...] haverá situações em que o privilégio da imunidade já não terá caráter sistemático, sendo, antes, produto de negociação entre os constituintes, positivada no texto constitucional." Assim, "[...] muitos grupos de pressão acabam por ter seus interesses prestigiados até mesmo no texto constitucional." [133]

A escolha política em questão, do legislador constitucional, referente à imunidade tributária aparenta ter sido tomada com vistas não apenas à proteção e

---

[131] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 14, 1989. p. 33 et seq. Nesse sentido também: "[...] a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o Fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever para com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante. A capacidade econômica, por sua vez, é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos". E prossegue: "A capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica - refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária. Seu conceito abarca a questão da legitimidade da imposição tributária, pois só terá capacidade contributiva aquele indivíduo que esteja legitimamente colocado na situação de sujeição passiva de uma obrigação tributária, estabelecida em consonância aos ditames da Justiça Fiscal. [...]. Pode-se notar, ainda, uma diferença de abrangência entre estes conceitos. O conceito de capacidade econômica tem uma natureza mais voltada à ciência econômica e financeira; já o conceito de capacidade contributiva tem uma natureza essencialmente jurídica. No caso do disposto no Texto Constitucional, fez-se uso da expressão 'capacidade econômica', quando, no caso, a referência é a 'capacidade contributiva', pois trata-se apenas da capacidade econômica de pagar tributos. No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador, pois menciona 'capacidade econômica do contribuinte' - tornando, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação." (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 34; 36-37.

[132] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributária*. p. 96.

[133] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. p. 437.

manutenção de liberdades e garantias fundamentais, mas, também, no de direcionar a capacidade econômica percebida pelas pessoas, bens e situações protegidos em favor exclusivamente de suas finalidades essenciais.

Nesse ponto, é pertinente uma ressalva: a indicação de que os entes imunes não possuem capacidade contributiva significa expressar que suas funções essenciais comportam valores eleitos pelo constituinte como essenciais à ordem constitucional. E isso porque, através dessas funções, é que liberdades fundamentais possuem aplicabilidade prática na tessitura social. Nesse sentido, as funções ditas como essenciais prescrevem garantias importantes à sociedade, sendo essa a destinatária final da norma imunizante.

A construção da norma da imunidade tributária comporta, pois, além da proteção de garantias e liberdades individuais, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que não vislumbra, das pessoas, bens e situações protegidos, em sua possível capacidade econômica, a capacidade de, via exação fiscal, contribuir com os gastos gerais da sociedade.

Sua contribuição à humanidade supera a limitação do tributo, uma vez que a integralidade da capacidade econômica percebida retorna à sociedade através da execução das funções sociais dos entes imunes, possibilitando a os exercícios e garantias fundamentais.

Analisados os fundamentos da imunidade tributária, é importante, para a construção da norma da imunidade, identificar seus limites genéricos, uma vez que, apesar de ampla, ela não é absoluta e, principalmente, inquestionável.

Como visto, a entidade beneficiária pode obter, no exercício de suas funções essenciais, capacidade econômica sem que isso signifique, necessariamente, o surgimento de capacidade contributiva. Mas este raciocínio se aplica também quando se trata de atuação do ente imune no campo do domínio econômico?

Apesar de ser possível e viável, dentro do ordenamento jurídico, retirar determinadas entidades do espectro da tributação, não é possível excluí-los da sociedade. E isso nem teria cabimento, uma vez que a sua relação íntima com os membros da sociedade, voltada ao desenvolvimento e eficácia de garantias e liberdades fundamentais, é um dos fundamentos da imunidade tributária.

O serviço social prestado à sociedade num todo é custoso[134]. A caridade é cara e a sobrevivência de uma entidade, de qualquer porte, demanda um fluxo financeiro de difícil obtenção apenas com doações de pessoas simpáticas à causa. É imprescindível, para a sobrevivência da entidade, avançar sobre situações predominantemente dominadas por agentes do domínio econômico para obter receita extra para o bom andamento de suas funções sociais.

Importa, em um primeiro momento, delimitar: o que é a ordem que engloba este domínio econômico? Essa, regida constitucionalmente pelos artigos 170 e seguintes da CF/88, é definida por Vital Moreira da seguinte forma:

> [...] em um primeiro sentido, 'ordem econômica' é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um conceito de fato e não de um conceito normativo ou de valor (é conceito do mundo do ser, portanto); o que caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e materiais, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico com o fato; em um segundo sentido, 'ordem econômica' é expressão que designa o conjunto de todas as normas (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral, etc.), que respeitam à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica; em um terceiro sentido, 'ordem econômica' significa ordem jurídica na economia[135].

---

[134] Como bem exposto por Sacha Calmon: "Essa 'gratuidade' pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade, pouca. A ideia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no *munus* educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do instituto, tornando-o útil e eficaz." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. p. 188).

[135] MOREIRA, Vital. *A ordem jurídica do capitalismo*. Coimbra: Centelha, 1973. p. 67-71. E complementa Eros Grau: "Esse exercício de reflexão, que se pratica no nível dos raciocínios primários, é, inúmeras vezes, desenvolvido de modo automático, de sorte que o leitor do texto em um átimo de tempo toma consciência de que, embora nesta *norma-objetivo*, insculpida neste art. 170, a expressão tenha sido empregada para designar uma realidade do mundo do ser, prossegue a Constituição, nos preceitos seguintes, a dispor normas que estão integradas na parcela da ordem jurídica que se refere como ordem econômica (mundo do dever-ser, portanto). Toma consciência também, o leitor, de que mesmo o enunciado deste art. 170, tal como acima reescrito, é normativo, podendo inclusive, então, jogar com a ambiguidade da expressão, sem o risco de neste jogo se enredar. Verificará, então, que o art. 170, projetado nas disposições que a ele sucedem, diz algo que pode ser completado nos seguintes termos: 'a *ordem econômica* deverá estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados determinados princípios (atendidas as normas que se seguem, que compõem a *ordem econômica*)." (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*... p. 35)

Nesses termos, André Ramos Tavares[136] indica como expressão de certo arranjo econômico dentro de um sistema juridicamente preordenado. Constitui importante expressão da sociedade capitalista para promoção de objetivos fundamentais da República, tais como a superação do subdesenvolvimento humano e a existência digna do homem, segundo os ditames da Justiça Social.

Apesar de possuir tão nobres objetivos, a ordem econômica, via de regra, sofre tributação. E isso se deve ao fato de que, em boa parte dos casos, a expressão econômica resultante das atividades do domínio econômico comporta capacidade de contribuição com os gastos gerais da sociedade.

O ente imune que atuar dentro do domínio econômico, então, incidirá em hipótese de tributação? Cremos que não. Apesar de contribuir, como todos, com a consecução de objetivos fundamentais da República, a simples atuação do ente imune no campo econômico não é, *per se*, motivo bastante para se consubstanciar a perda da imunidade tributária por surgimento de capacidade contributiva. Sua atuação, no entanto, não pode ser ilimitada.

É bem verdade que aprouve ao constituinte a eleição de certas garantias e liberdades como fundamentais, mas algumas mais fundamentais que as outras. Há um núcleo duro que a tributação embaraçaria, e muito, o exercício destas liberdades. No caso das entidades assistenciais, *e. g.*, é preciso notar que há muitas com pouco pessoal, mas que, com generosidade e altruísmo, dispõe de todo seu caixa para auxiliar aqueles que necessita. A tributação, nesse caso, destruiria a entidade, que, auxiliando o Estado no que lhe cabia originalmente, promove uma melhora substantiva na sociedade[137].

---

[136] TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2011. p. 83.

[137] Importante ressaltar o *leading case* McCulloch *vs.* Maryland, cujo julgador foi John Marshall. Em 1816, o Congresso americano estabeleceu o "Second National Bank" para auxiliar o governo federal a controlar a quantidade de moeda não regulamentada emitida pelos Estados, em seus bancos locais. Muitos Estados, no entanto, questionaram a constitucionalidade deste banco nacional e Maryland estabeleceu precedente ao exigir tributos sobre todos os bancos não fretados pelo Estado. Em 1818, Maryland aprovou uma lei para impor tributos sobre o "Second National Bank".
McCulloch era um banqueiro federal de uma filial em Baltimore, Maryland, e se recusou a pagar os impostos cobrados pelo Estado, de modo que Maryland ajuizou uma ação contra McCulloch para que o recolhimento se consubstanciasse. A Suprema Corte, no entanto, entendeu que o fretamento de um banco era um poder implícito na Constituição americana, no âmbito de "cláusula elástica", que permite ao Congresso elaborar todas as leis que sejam necessárias e adequadas para a consecução do trabalho do governo federal. O caso é paradigmático nos Estados Unidos por levantar uma série de questões, dentre elas: a) o governo federal possui poder soberano sobre os Estados?; b) o Congresso americano tem o poder de criar um banco?; c) Estados individualmente podem banir ou tributar estes bancos? A Suprema Corte americana foi enfática em favor do governo federal, tanto na possibilidade de criação do banco como na impossibilidade de Estados individuais tributarem o governo federal. **O**

Mesmo assim, sua atuação no campo econômico não pode ser ilimitada. A isonomia demanda o tratamento dos desiguais na medida de sua desigualdade, com vistas à redução dessas para promoção da liberdade igual, nas palavras de Scaff[138].

Não seria apropriado que determinadas entidades imunes, valendo-se de sua condição fiscal mais benéfica, tivessem melhor colocação no mercado e, assim, destruíssem a concorrência "não-imune". Isso acabaria por desequilibrar a ordem econômica, contradizendo até mesmo o fundamento genérico da imunidade de promoção do bem-estar coletivo.

Schoueri[139], na análise desta problemática, identificou que a imunidade, não sendo monolítica, não possui apenas uma norma genérica, mas que "[...] em cada caso, [a norma] surgirá da confluência de diversos dispositivos que a conformarão." Dessa maneira, é indispensável limitar a atuação dos entes imunes no domínio econômico, a fim de se manter a incolumidade da lógica e sistemática constitucional.

O primeiro limite certamente é a *obrigatoriedade de aplicação dos resultados provenientes da atuação do ente no domínio econômico nas funções essenciais do ente imune*. Ora, se tais recursos são aplicados integralmente na execução de suas tarefas fundamentais, não há que se falar em capacidade contributiva, uma vez que a totalidade dos recursos angariados no domínio econômico revertem integralmente à sociedade.

O segundo limite refere-se à *manutenção da livre concorrência*. Tendo em vista que a ordem econômica a possui como princípio fundamental, a livre concorrência comporta importante contribuição para a construção da norma jurídica da imunidade.

O ente imune, ao atuar no domínio econômico, não pode se valer de sua condição fiscal privilegiada para a dominação do mercado e a eliminação da

---

julgador Marshall decidiu "que o poder de tributar envolve o poder de destruir; que o poder de destruir pode derrotar e inutilizar o poder de criar; que há uma repugnância plena em conferir a um governo o poder de controlar as medidas constitucionais de outro e que outro, com relação a essas mesmas medidas, é declarado ser superior sobre o que exerce o controle, são proposições que não podem ser ignoradas. Mas todas as inconsistências devem ser conciliadas com a magia da palavra CONFIANÇA. A tributação, diz-se, não necessariamente e inevitavelmente destrói. Trazer um excesso de tributação seria um abuso, o que faria presumir o banimento da confiança que é essencial a todo governo". (ESTADOS UNIDOS DA AMÈRICA. Supreme Court of the United States. McCulloch v. Maryland decision, March 6, 1819, Minutes of the Supreme Court of the United States, Record Group 267; National Archives. Disponível em: https://www.ourdocuments.gov/doc.php?flash=false&doc=21#. Acesso em: 23 abr. 2020).

[138] SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e a busca da liberdade igual*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 267 et seq.

[139] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. p. 439.

concorrência. Dessa maneira, sua atuação deve ser limitada, regionalizada e com baixíssimo impacto na política de preços.

O terceiro limite, por fim, importa na *atuação ética da entidade imune dentro do domínio econômico*. Não é possível a mercantilização de liberdades e garantias fundamentais, sob pena de a imunidade proteger entes que destruirão as garantias e liberdades as quais devia subordinação e respeito.

Dessarte, a prática de atos de mercado tendentes à violação das liberdades e garantias constitucionais, tais como a mercantilização da fé e a prática de atos atentatórios à dignidade e propriedade alheia devem ser rechaçados pelo ordenamento jurídico, notadamente o tributário. Não é possível, também, a entidade imune se valer de seu prestígio junto à sociedade civil para promover ou destruir a imagem de empresas privadas ou particulares que atuam no domínio econômico, a fim de promover seus produtos ou suas ações em detrimento dos demais.

2.1.3 Imunidade e Isenção

Trata-se de duas espécies de normas exonerativas que enunciam fatos ou qualidades intributáveis. Enquanto a imunidade só pode ser instituída pelo legislador federal, a isenção pode ser editada ou revogada pelo legislador de qualquer Ente Federativo, respeitadas suas competências.

No entanto, a doutrina aponta diferenças capazes de distanciar substancialmente as imunidades das isenções. De proêmio, importante observar a fonte formal de que emanam. De acordo com Luciano Amaro[140], enquanto a norma imunizante atua no plano da delimitação de competência, a isenção opera no seu exercício. E isso, porque, na isenção, a competência tributária até poderia ser exercida, mas não o é por causa da norma isencional, que impede o nascimento do fato jurídico tributário. É inegável que ambas podem decorrer de preceitos constitucionais ditos fundamentais. No entanto, apenas a imunidade tributária atua no campo da delimitação da competência.

Nesse ponto, Regina Helena aponta que a imunidade e a isenção se diferenciam no campo constitucional quando se fala na eficácia dos institutos. Enquanto a primeira possui eficácia contida ou plena, a segunda sempre será limitada.

---

[140] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 152.

E, isso, porque a norma isencional pode até possuir um ponto de partida constitucional, mas será o legislador ordinário quem a estabelecerá[141].

Por fim, a renomada tributarista relata diferença nas consequências jurídicas decorrentes da revogação da norma tributária imunizante em relação à isencional. E é assim, porque, quando da revogação da isenção, estaria restabelecida a competência impositiva, restaurando-se a eficácia da lei que institui o tributo na espécie[142].

No caso da norma imunizante, são cabíveis esclarecimentos prévios. Como visto, trata-se de norma de assento constitucional baseada em preceito fundamental implícito ou explícito na Carta Magna. Através dela, delimita-se a competência tributária do Ente Público. Destes pressupostos decorrem duas consequências: **i)** não é possível se falar em revogação de imunidade tributária sem a atuação de um poder constituinte originário, tendo em vista o artigo 60, parágrafo 4º, inciso VI, da CF/88, já que ela está baseada em fundamento pétreo da Constituição; e **ii)** após o delineamento de nova competência tributária, a atuação do Ente Público dependeria de lei específica regulando o tributo, ou seja, a revogação *per se* não seria suficiente à restauração de competência tributária, tal como visto na isenção.

Importante observar que Regina Helena Costa entende que a hipótese acima referida não seria aplicável às imunidades ditas "ontológicas", uma vez que decorrentes da lógica constitucional e que, portanto, sequer necessitariam estar expressas[143]. Estas constituem verdadeiro corolário da lógica constitucional, não sendo possível qualquer legislador modificá-la, sob pena de grave desconfiguração do ordenamento jurídico constitucional.

Vale pontuar o importantíssimo posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho a respeito da diferença substantiva entre os institutos em análise. O autor explica que, apesar de considerável parte da doutrina brasileira entender que há

---

[141] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 117-119.
[142] Idem, ibidem, p. 120.
[143] Idem, ibidem, p. 142. Descreve a autora sobre o assunto: "As imunidades *ontológicas* são reconhecidas *de jure*, como consequência necessária de um princípio constitucional. No Direito Positivo, o princípio que impõe o reconhecimento dessas imunidades é o *princípio da isonomia*, em suas diversas manifestações. Seja mediante o princípio da capacidade contributiva – expressão da igualdade tributária em matéria de impostos –, seja por intermédio do princípio da autonomia das pessoas políticas – resultante da igualdade existente entre elas na Federação Brasileira –, é a isonomia que impõe a identificação das imunidades de natureza ontológica."

grande similitude entre a imunidade e a isenção, há, na verdade, substanciais diferenças entre eles, de modo não é possível sequer seu estudo em conjunto.[144]

Como considerado anteriormente, o referido autor elaborou teoria de incidência partindo da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e normas de estrutura, inserindo, nessas últimas, a isenção, bem como a imunidade. Nesse sentido, os referidos institutos atuam em um momento específico da incidência tributária, a delimitação dos campos em que ela deve atingir, de acordo com as normas de comportamento:

> Iniciemos por observar que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as

---

[144] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Rodrigo Prado Gonçalves identifica, brilhantemente, diversas teorias sobre a figura isentiva, *verbis*: "A título ilustrativo, faz-se prudente mencionar as demais teorias sobre a figura isentiva existentes em nosso ordenamento jurídico: O primeiro doutrinador a conceituar "isenção tributária" foi Rubens Gomes de Sousa que, baseando-se na dogmática europeia, criou uma teoria visando à definição do instituto de isenção. Para esse doutrinador, isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento de determinado tributo (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97). Essa, inclusive, foi a teoria adotada pelo artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional. Insurgindo-se contra a teoria clássica, Alfredo Augusto Becker, inspirado na divisão das normas jurídicas de Pontes de Miranda (normas juridicizantes, desjuridicizantes e não-juridicizantes), bem como nos postulados da Teoria Geral do Direito, procurou demonstrar a inconsistência dessa teoria. Para Becker, "a regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir." (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 327). Para esse doutrinador, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção, uma vez que falta ou excede um dos elementos da composição da hipótese de incidência. Sendo assim, a regra jurídica de isenção sempre terá por fim negar a existência de uma relação jurídica tributária. José Souto Maior Borges também se enveredou pelos caminhos da conceituação do instituto da isenção. Para ele, a isenção é norma excepcional que regula fatos isentos, diversamente de que seriam eles regulados se sobre II eles incidisse a regra jurídica de tributação. Diz ele: "a norma que isenta é uma norma jurídica limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto de sua incidência." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 163). Na isenção não ocorre a incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não se dá o nascimento do tributo. Ou seja, a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir. À essa teoria deu-se o nome de "hipótese de não-incidência, legalmente qualificada". De acordo com Roque Antonio Carrazza, existe, também, uma "nova" teoria criada por um ex-orientando seu, Eliud José Pinto da Costa, a qual, baseada nas lições de Paulo De Barros Carvalho a respeito da matéria, estabeleceu que a norma jurídica isentiva não possui a função de mutilar parcialmente um dos critérios do antecedente ou do consequente, mas sim de dar nova "fisionomia à norma jurídica tributária que, assim, deixa de alcançar certos fatos (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 999). Esse também é o posicionamento de Luís Eduardo Schoeuri, para quem "[...] o fato de um texto prever uma incidência e outro versar sobre a isenção não implica a existência de duas normas, com incidências distintas; mais adequado é contemplar-se, ali, uma única norma, fruto da combinação de todos os mandamentos legais. A norma de incidência surgirá, pois, como um resultado do esforço do aplicador da lei." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. p. 621).

> regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).[145]

Nesse sentido, as normas de isenção, de acordo com o referido autor, atuariam na mutilação parcial da norma matriz de incidência, inutilizando-a em casos específicos. O que a isenção faz, dessa forma, é subtrair parcela do campo de incidência previsto na norma de comportamento. Ocorre, então, sempre o mesmo fenômeno: enquanto uma norma de comportamento introduz, no ordenamento, o dever jurídico que decai sobre determinada pessoa, bem ou situação, a norma de isenção atua suprimindo parcela do seu campo de atuação originário, mutilando-o parcialmente.

Paulo de Barros, ainda, faz dois alertas em sua conclusão a respeito da fenomenologia das isenções: a primeira, de que o timbre da parcialidade deve estar sempre presente no instituto da isenção, uma vez que a supressão total do dispositivo importa, na verdade, na ab-rogação da norma de comportamento; a segunda, por sua vez, diz respeito à impossibilidade da isenção se caracterizar no ordenamento jurídico de modo parcial, de modo que não há que se falar no referido instituto quando há redução da alíquota ou da base de cálculo da exação fiscal (o que muitas vezes recebe a alcunha de "isenção parcial")[146].

Importante ressaltar que, para Schoueri, o modelo clássico de técnica de tributação falhou ao não compreender que, muitas vezes, o legislador não se vale de rigor técnico suficiente para determinar todas as hipóteses de incidência para, depois, referir-se à isenção[147].

---

[145] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 499.

[146] Prossegue o referido autor: "Se porventura o legislador vier a desqualificar, semanticamente, todos os verbos; se subtrair a integralidade dos complementos; se anular, por inteiro, toda a amplitude do critério espacial; ou se retirar todas as unidades da escala do critério temporal, evidentemente que o evento tributário jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz, por ausência de descritor normativo. Também no consequente, se ficar totalmente comprometido o sujeito ativo; se o extratarmos o conjunto global dos sujeitos passivos; se reduzirmos todas as bases de cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização cabal da norma-padrão de incidência." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* p. 505).

[147] "Com efeito, no modelo clássico, a distinção pragmática entre a isenção e a não incidência *(stricto sensu)* estaria no fato de que, enquanto esta versaria sobre situação sequer cogitada pelo legislador, a primeira pressuporia que tivesse o legislador, antes, descrito na hipótese para, depois, determinar a isenção. Ou seja: se a situação estivesse, genericamente, descrita na hipótese de incidência, então seria por uma isenção que um caso particular deixaria de ser tributado. Enquanto a não incidência

Importante ressaltar que a isenção, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), deve ser interpretado de forma restritiva, enquanto as imunidades tributárias, previstas na Constituição Federal e decorrentes de preceitos fundamentais, devem ser interpretados ampliativamente, para o atingimento dos fins constitucionalmente almejados. Há, também, equívoco do legislador constitucional quanto ao uso do termo "isenção" em hipóteses de imunidade, como visto nos artigos 150, inciso VI, e 195, parágrafo 7º, da CF/88.

Evidente, pois, as abissais diferenças encontradas entre os institutos da imunidade e da isenção. Em primeiro lugar, elas emanam de fontes formais diversas: enquanto a primeira delimita a competência, a segunda limita o seu exercício, suprimindo parcialmente o campo de atuação da regra-matriz de incidência. Em segundo lugar, enquanto a primeira possui eficácia plena ou contida, a segunda sempre será limitada. Em terceiro, a interpretação da imunidade sempre se dará de forma ampliativa, tendo em vista a necessidade de proteção dos nobilíssimos valores constitucional por ela resguardados, enquanto que a isenção, em decorrência de expressa disposição legal (artigo 111, inciso II, do CTN) E, por último, a primeira, passível de ser revogada apenas pela atuação de um poder constituinte originário, demandaria, em possível revogação, lei específica para que o Ente Público pudesse atuar no campo dantes imune, enquanto que, na segunda, a simples revogação autorizaria, em tese, o exercício imediato da competência tributária.

2.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

2.2.1 Fundamento Constitucional Genérico

Como visto, a imunidade, contemplada no bojo da Constituição Federal, possui sua razão de ser com base na proteção de valores fundamentais previstos no mencionado diploma. A bem de se ver, o constituinte originário, quando da elaboração da sistemática constitucional do ordenamento brasileiro, elegeu, para si, diversos

---

(stricto sensu) trataria da situação ignorada pelo legislador, a isenção versaria sobre caso legislado. Claro está que esse modelo teórico, mesmo que deixadas de lado por ora as críticas que se fazem à ideia da dispensa de pagamento (tema ao qual se retornará ao Capítulo XVI), carece de rigor por sua própria formulação. Afinal, raras são as vezes em que o legislador, munido de rigor técnico, cuida, numa oportunidade, da incidência, esgotando-a para, noutro dispositivo, apontar os casos de isenção." (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. p. XX).

preceitos alçados à condição de pilares do sistema jurídico nacional. Tais, nobilíssimos, justificam e endossam a imunidade tributária, uma vez que, através desta, aqueles são passíveis de concretização na realidade fática.

Quando se fala de imunidade dos templos religiosos, e.g., é evidente que, de proêmio, buscou-se preservar a liberdade religiosa, constituída pelo artigo 5º, inciso VI, da CF/88 e artigo 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos. Mas não apenas. Aponta-se, também, a necessidade de manutenção da laicidade do Estado (artigo 19, inciso I, da CF/88), a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III, da CF/88) e a cidadania (artigo 1º, inciso II, da CF/88).

A liberdade de crença, como preceito constitucionalmente protegido, traz à baila a garantia do livre exercício de determinada religião e a proteção aos locais de culto e sua liturgia, vedando-se a privação de direitos ou a discriminação em razão da confissão religiosa individual.

É sempre bom ressaltar que o constituinte não ignorou o sentimento religioso popular, de modo que, ao longo da formulação do texto constitucional, deixou claro que tal sentimento deveria ser respeitado e protegido, mas separado dos assuntos do Estado. É bem verdade que se procurou a proteção e a guarda do sentimento religioso, mas essenão pode guiar a atuação administrativa, legislativa e judiciária do Estado, tampouco ele pode subvencionar ou embaraçar o funcionamento de entidades religiosas legítimas, sob pena de violação da laicidade estatal.

Nesse ponto, é pertinente a ressalva: a laicidade estatal é fundamento essencial para a atuação do Estado em seus três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário. Esses não devem ignorar o sentimento popular religioso, como visto; no entanto, é inconstitucional a atuação de quaisquer desses poderes com fundamento em preceitos religiosos, mesmo que com maior apelo junto à população. Dessa maneira, não é concebível, no ordenamento jurídico brasileiro, a execução de atos administrativos tendentes à promoção de entidades religiosas específicas, ou mesmo a atuação legislativa “guiada por um Ser Supremo” ou fundamentação de decisão judicial com base em textos religiosos.

O Estado, cuja administração deve ser pautada na impessoalidade e na estrita legalidade, conforme indicado no artigo 37 da CF/88, deve se limitar quando o assunto é “religião”, a fim de preservar a laicidade. Não deve perseguir qualquer religião, uma vez que lhe é obstado o embaraçamento de entidades religiosas; no entanto, também não as deve promover. O termo “subvenção”, previsto no artigo 19, inciso I, da CF/88,

como será melhor explicado mais à frente, deve ser interpretado de forma ampliativa, de modo que a simples promoção dos ideais religiosos, em instrumentos oficiais e em detrimento de outras expressões religiosas igualmente válidas, implica no incremento de determinado credo, o que é inevitavelmente inconstitucional na ordem jurídica posta.

Tanto é verdade que a Constituição, promulgada pelos representantes do povo brasileiro e sob a proteção de Deus, delimitou as bases de relacionamento entre a religião e o Estado. Ambas decorrem do ser humano e da sociedade, sim; no entanto, para a concretização da democracia, a separação relatada faz-se essencial, para que não haja supremacia social e política de um grupo religioso em detrimento de outro.

Nos termos precisos de Bossi, o Estado deve abster-se de manter uma indevida confessionalidade ativa, entendendo o legislador constitucional que a laicidade também exigiria uma postura passiva do Estado consistente em dois aspectos: evitar subvencionar qualquer modalidade de culto (o que será visto mais adiante) e evitar embaraçar-lhes o funcionamento. E é neste último ponto que entra a imunidade tributária, mais precisamente a descrita pelo artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88.

Não é possível, no entanto, ignorar o sentimento religioso popular, e assim não o fez a Constituição Cidadã de 1988. Expressamente o reconheceu em seu preâmbulo e delimitou o não-embaraçamento estatal nas coisas religiosas. Procura-se, verdadeiramente, respeitar e dar espaço a todas as manifestações religiosas que surgirem na sociedade brasileira, desde que legítimas e que não violem regras e mandamentos previstos no ordenamento jurídico nacional.

A imunidade tributária, então, exsurge como corolário dos referidos preceitos constitucionais fundamentais. O constituinte originário, ao delimitar os fundamentos da República Federativa do Brasil, elegeu, para si, valores que demandam instrumentos jurídicos bastantes para sua concretização no plano fático. Ora, não é possível falar em liberdade religiosa quando há atuação estatal (no âmbito de qualquer um dos poderes) com vistas ao embaraço das atividades de legítimas instituições religiosas. Imprescindível a confecção de instrumento constitucional bastante para delimitar a competência tributária do Estado.

Como bem indica Ives Gandra da Silva Martins, a imunidade aos templos de qualquer culto exterioriza “[...] a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência.”

[148] Não ignorando o sentimento religioso popular, que veio majoritariamente das religiões cristãs europeias e as de matrizes africanas, procurou-se assegurar o culto contra qualquer espécie de pressão por parte do Estado.

É evidente, pois, que um dos fundamentos constitucionais da imunidade dos templos de qualquer culto é a liberdade prevista no artigo 5º, inciso VI, da Constituição. A liberdade religiosa, como direito fundamental, comporta importante conquista para a expansão dos direitos humanos no mundo. Canotilho[149] indica que, de acordo com inúmeros autores, tais como G. Jellinek, a proibição de o Estado impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial comporta o início dos direitos tidos como fundamentais. Ressalva-se, no entanto, que mais parecia tolerância com diversos credos do que, propriamente, uma liberdade religiosa, sendo essa proclamada apenas em textos mais contemporâneos.

A liberdade religiosa é contemplada em diversos estatutos internacionais.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos indica, no artigo 18, que "[...] todo o homem tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião", sendo que "este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular." [150] A Declaração sobre a eliminação de todas as formas de intolerância e discriminação fundadas na religião ou nas convicções, por sua vez, entendeu como intolerância baseada na religião ou convicções "[...] toda a distinção, exclusão, restrição ou preferência fundada na religião ou nas convicções e, cujo fim ou efeito seja, a abolição ou o fim do reconhecimento, o gozo e o exercício em igualdade dos direitos humanos e das

---

[148] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – inteligência do artigo 150, inciso VI e §4º e artigo 195, §7º, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 28, p. 68-83, jan. 1998..

[149] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e Teoria da Constituição*. p. 383.

[150] ORGANIZAÇÂO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. ONU, 1948. Disponível em: https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf. Acesso em: 10 ago. 2020.

liberdades fundamentais." [151] Há outros diplomas internacionais que também assim analisam.[152]

A liberdade religiosa comporta, em si, dois fundamentos genéricos que compõem seu núcleo jurídico essencial: a liberdade de expressão e a igualdade, ambos sem distinção quanto ao credo religioso.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso VIII, indica que todos terão tratamento igualitário em direitos e obrigações, sem que haja discriminação nestes em razão da expressão religiosa particular. A ressalva a ser feita, obviamente, é quanto à escusa de consciência, devidamente prevista no aludido artigo.

José Afonso da Silva indica que, neste ponto, o povo brasileiro tem demonstrado maturidade democrática, sendo que "[...] não parece que o fator religião venha sendo base de discriminações privadas ou públicas." [153] Ousamos discordar do eminente constitucionalista.

De fato, a tolerância religiosa se apresentou como pilar essencial em todas as Constituições brasileiras, inclusive na Constituição Imperial de 1824, que previa como religião oficial do Estado o cristianismo católico apostólico romano[154]. Porém, não é

---

[151] E complementa, em seu artigo 3º: "A discriminação entre os seres humanos por motivos de religião ou de convicções constitui uma ofensa à dignidade humana e uma negação dos princípios da Carta das Nações Unidas, deve ser condenada como uma violação dos direitos humanos e das liberdades fundamentais proclamados na Declaração Universal de Direitos Humanos e enunciados detalhadamente nos Pactos internacionais de direitos humanos, e como um obstáculo para as relações amistosas e pacíficas entre as nações" (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração sobre a Eliminação de Todas as Formas de Intolerância e Discriminação Fundadas na Religião ou nas Convicções. ONU, 1982. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdhm/comite-brasileiro-de-direitos-humanos-e-politica-externa/DecElimFormIntDisc.html. Acesso em: 28 out. 2020).

[152] Tais como o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos que, em seu artigo 18, dispõe: "1. Toda pessoa terá direito a liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Esse direito implicará na liberdade de ter ou adotar uma religião ou uma crença de sua escolha e a liberdade de professar sua religião ou crença, individual ou coletivamente, tanto pública como privadamente, por meio do culto, da celebração de ritos, de práticas e do ensino. 2. Ninguém poderá ser submetido a medidas coercitivas que possam restringir sua liberdade de ter ou de adotar uma religião ou crença de sua escolha. 3. A liberdade de manifestar a própria religião ou crença estará sujeita apenas a limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e as liberdades das demais pessoas. 4. Os Estados Partes do presente Pacto comprometem-se a respeitar a liberdade dos pais e, quando for o caso, dos tutores legais de assegurar a educação religiosa e moral dos filhos que esteja de acordo com suas próprias convicções." (BRASIL. *Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992.* Atos internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0592.htm. Acesso em: 10 ago. 2020).

[153] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 228-229.

[154] Havia a seguinte previsão no artigo 5º da Constituição de 1824: "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

possível ignorar que diversas manifestações de intolerância religiosa ocorrem Brasil afora, mormente contra aqueles que praticam cultos religiosos de matriz africana. Embora sejamos um país culturalmente diversificado, a intolerância religiosa é, infelizmente, uma das mazelas sociais que ainda persiste na realidade brasileira.

O referido dispositivo constitucional revela-se, pois, como verdadeira norma programática, bem como direito fundamental essencial à concretização do princípio democrático. A igualdade entre as pessoas de diferentes credos religiosos faz-se mister para a concretização da tolerância religiosa.

O segundo fundamento da liberdade religiosa é a própria liberdade de expressão. Positivada no artigo 5º, inciso IX, da CF/88, constitui-se direito fundamental relevantíssimo para a construção e consolidação do princípio democrático que a atual Carta Política objetiva consolidar. José Afonso da Silva procurou assinalar que "[...] não tem cabimento a discussão sobre a existência e não existência da liberdade humana com base no problema da necessidade, do determinismo ou da metafísica do livre arbítrio", uma vez que "[...] o homem se liberta no correr da história pelo conhecimento e consequente domínio das leis da natureza, na medida em que, conhecendo as leis da necessidade, atua sobre a natureza real e social para transformá-los no interesse da expansão de sua personalidade." [155]

O homem, como visto anteriormente, é, necessariamente, antes de religioso, um ser altamente expressivo. Está em sua essência a necessidade de exprimir, ao mundo exterior, suas vontades, necessidades, opiniões, credos, impressões etc., tudo com o objetivo de determinar como ele próprio se vê e como quer que o outro o veja. É por isso que muitos explicam que a liberdade religiosa iniciou o processo de expansão dos direitos humanos: trata-se da mais elementar necessidade do ser humano, a de se autodeterminar.

Este homem, através de seu *self*, procura demonstrar, mundo afora, o que sente e o que pensa. Inclusive em matéria religiosa. A crença em algo sobrenatural permeia a essência humana há milênios, como demonstram os exemplos colacionados no capítulo anterior. Todavia, não é possível identificar a religião como mero sentimento do sagrado. Como percebido por Jung e Eliade, o sentimento

---

Templo." (BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1886. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/18340. Acesso em: 28 out. 2020).

[155] SILVA, José Afonso da. *Curso de* direito constitucional positivo. p. 233.

religioso humano projeta-se na realidade através de mitos, cerimônias, ritos e tantas outras formas de expressão[156].

A interpretação constitucional voltada à proteção da liberdade religiosa deve levar em consideração todos esses aspectos. O homem sagrado possui, em sua liberdade de expressão, inúmeras formas de exprimir seu sentimento religioso no mundo exterior. Ou até mesmo sentimento algum. E tudo isso está assegurado e protegido pela Constituição.

Cumpre salientar que, embora livre, o homem não vive só. Muitos indicam, e com razão, a tendência humana de viver coletivamente. A vida em sociedade, porém, pode ser repleta de incongruências e, até mesmo, de práticas discriminatórias. Não sabemos muito bem, ainda, lidar com nossas diferenças. O homem procura pessoas com as quais possa compartilhar suas ideias e, até mesmo, aprimorá-las com quem pensa igual. Bem por isso que as comunidades religiosas também estão protegidas pela Constituição. É o que José Afonso da Silva denomina como liberdade de organização religiosa, que compõem a liberdade religiosa em conjunto com a liberdade de crença e a liberdade de culto[157].

A proteção da liberdade religiosa, é bem verdade, constitui fundamento para a imunidade tributária. Mas aparenta-nos insuficiente, a par de sua importância, que apenas ela seja bastante para justificar uma desoneração tão significativa. Senão vejamos.

Ao analisar o artigo 19, inciso I, da Constituição, percebe-se que o legislador constituinte originário buscou separar o Estado das instituições religiosas. Percebe-se, pois, que não apenas o sentimento religioso popular que foi objeto de proteção,

---

[156] Indica Mircea Eliade que "[...] a mais pálida das existências está repleta de símbolos; o homem mais 'realista' vive de imagens. A vida do homem está cheia de mitos. Toda essa porção essencial e imprescritível do homem está imersa em pleno simbolismo e continua a viver dos mitos e das teologias arcaicas", bem como que ""Os psicólogos sabem muito bem que descobrem as mais belas mitologias nos 'devaneios' ou nos sonhos de seus pacientes. Pois o inconsciente não é unicamente assombrado por monstros: ele é também a morada dos deuses, das deusas, dos heróis, das fadas; aliás, os monstros do inconsciente também são mitológicos, uma vez que continuam a preencher as mesmas funções que tiveram em todas as mitologias: em última análise, ajudar o homem a libertar-se, aperfeiçoar sua iniciação." (ELIADE, Mircea. *Imagens e símbolos*. p. 10-12). A personificação da força espiritual de ministros religiosos é representada por um texto mítico medieval reproduzido por Jung: "Sou a flor dos campos e o lírio dos vales. Sou a mãe do amor terno, no medo, do conhecimento e da sagrada esperança [...] Sou a mediadora dos elementos, fazendo com que um entre em comunhão com o outro; o que está quente torno frio e o que está frio, quente; o que está seco faço úmido, e vice-versa; o que está rijo eu amacio... Sou a lei na boca do padre, a palavra do profeta e o conselho do sábio. Mato e dou vida, e ninguém pode escapar às minhas mãos." (JUNG, Carl G. *Mysterium coniunctionis*. p. 34).

[157] SILVA, José Afonso da. *Curso de* direito constitucional positivo. p. 250-255.

mas também o funcionamento do aparato estatal, uma vez que este não pode se relacionar com os templos de qualquer culto, inclusive tributariamente.

A Constituição de 1824, a par de prever o respeito a todas as instituições religiosas, previu, em seu artigo 5º, que a religião oficial seria o cristianismo católico apostólico romano, herança cultural da colonização portuguesa[158]. Tal prescrição, felizmente, não se repetiu nas Constituições Republicanas. A experiência história, notadamente a europeia, demonstra que a mistura do aparato estatal com os assuntos da igreja não surte efeitos positivos na sociedade.

Já foi citado, anteriormente, o exemplo europeu do Papa Gregório VII e o Imperador Henrique IV, na questão das investiduras na reforma gregoriana dentro do cristianismo católico. Colaciona-se, também, o exemplo da potencial desestruturação estatal pelo apoio repentino de Constantino ao cristianismo, em detrimento dos deuses pagãos romanos.

De acordo com a posição oficial do Centro Presbiteriano de Pós-Graduação Andrew Jumper, na Idade Média, o Estado era considerado uma instituição cristã, "[...] tendo a obrigação de sustentar, proteger e defender a fé cristã. A lei canônica afirmava que o estado tinha o dever de punir os hereges, e este dever foi aceito pelo estado." [159]

Muitos são os exemplos, e as experiências internacional e nacional mostram péssimos resultados quando há mistura da religião com o Estado. Conforme muitas

---

[158] Havia a seguinte previsão no artigo 5º da Constituição de 1824: "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." (BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1886. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/18340. Acesso em: 28 out. 2020). José Afonso da Silva indica: "Realmente, a Constituição Política do Império estabelecia que a Religião Católica Apostólica Romana era a Religião do Império (art. 5º), com todas as consequências derivantes dessa qualidade de *Estado confessional*, tais como a de que as demais religiões seriam simplesmente toleradas, a de que o Imperador, antes de ser aclamado, teria que jurar manter aquela religião (art. 103), a de que competia ao Poder Executivo nomear os bispos e prover os benefícios eclesiásticos (art. 102, II), bem como conceder ou negar os beneplácitos a atos da Santa Sé (art. 102, XIV), quer dizer, tais atos só teriam vigor e eficácia no Brasil se obtivessem aprovação do governo brasileiro. Em verdade, não houve no Império liberdade religiosa, pois, se o culto católico gozava de certo privilégio e podia realizar-se livremente, muitas restrições existiam quanto à organização e funcionamento da religião oficial, a ponto de se reconhecer, hoje, que ela era uma religião 'manietada e escravizada pelo Estado, através de sua intervenção abusiva na esfera da Igreja". (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. p. 253).

[159] CENTRO PRESBITERIANO DE PÓS GRADUAÇÃO ANDREW JUMPER. Igreja e Estado: Uma Visão Panorâmica. Disponível em: https://cpaj.mackenzie.br/historia-da-igreja/igreja-e-estado-uma-visao-panoramica/, Acesso em: 13 jul. 2020.

vezes sistematizado por Mircea Eliade[160], demonstrações de afetividade, pela percepção humana, ou até mesmo a atribuição, pessoal ou coletiva, de hierofanias a um objeto faz com que este se destaque entre os demais, tornando o primeiro em sagrado, e o segundo em profano.

Nessa quadra, imprescindível a distinção entre a laicidade e o laicismo. O primeiro, característico do Estado como ente não confessional, significa a manutenção de uma posição neutra na questão religiosa, agindo com respeito diante de qualquer credo religioso, ou, até mesmo, diante da ausência de um. No segundo caso, o laicismo importa em uma postura antirreligiosa, assumindo, o Estado, práticas de intolerância religiosa e inimizade com a fé.

É importante ressaltar que a Constituição Federal, em seu artigo 19, inciso I, vislumbrou a laicidade do Estado, uma vez que indica a separação destes (proibição de subvenção e embaraço), mas permitindo a cooperação entre o Ente Público e o clero, de qualquer culto, com vistas à concretização do interesse público. É possível, pois, e, principalmente, constitucional, a manutenção de um ambiente institucional saudável entre Estado e Instituições religiosas.

Por fim, cumpre indicar que Canotilho afirma que os direitos do homem não se baseiam somente em "grandezas jusnaturalisticamente formuladas", uma vez que estão conectadas essencialmente com as respectivas constelações histórico-sociais. Bem por isso, fica evidente a relação entre a evolução dos direitos humanos com o expansionismo econômico, acentuando "[...] a ideia de interdependência da 'instância filosófico jurídica' dos direitos fundamentais com a 'instância econômica'". Ou seja, "[...] o capitalismo mercantil, com a sua acumulação de riquezas e a necessidade de segurança das convenções comerciais, postulava a existência de um estatuto individual estável, assente numa larga autonomia do "homo oeconomicus" [161]. Dessa maneira:

> Se o capitalismo mercantil e a luta pela emancipação da "sociedade burguesa" são inseparáveis da consciencialização dos direitos do homem, de feição individualista, a luta das classes trabalhadoras e as teorias socialistas (sobretudo Marx, em *A Questão Judaica*) põem em relevo a unidimensionalização dos direitos do homem "egoísta" e a necessidade de completar (ou substituir) os tradicionais direitos do cidadão burguês pelos direitos do "homem total", o que só seria possível numa nova sociedade. Independentemente da adesão aos

[160] ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. p. 8.
[161] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. p. 387.

> postulados marxistas, a radicação da ideia da necessidade de garantir o homem no plano económico, social e cultural, de forma a alcançar um fundamento existencial-material humanamente digno passou a fazer parte do património da humanidade. As declarações universais dos direitos tentam hoje uma "coexistência integrada dos direitos liberais e dos direitos sociais, económicos e culturais, embora o modo como os estados, na prática, asseguram essa imbricação, seja profundamente desigual.[162]

Feitas estas considerações, passemos à construção específica da norma imunizante dos templos de qualquer culto.

2.2.2 Construção da Norma Imunizante

Conforme indica Schoueri[163], a tributação é um meio eficaz para embaraçar o funcionamento das instituições. Bem por isso que o *Justice* John Marshall entendeu que "o poder de tributar envolve o poder de destruir".[164]

Para o referido autor, no entanto, a fundamentação da imunidade aos templos de qualquer culto na proteção da liberdade religiosa e na laicidade do Estado aparenta ser insuficiente, uma vez que uma tributação módica provavelmente não embaraçaria o funcionamento da instituição religiosa. Importa, pois, investigar a imunidade dos templos do ponto de vista da capacidade contributiva. Assim,

> [...] o patrimônio, a renda e os serviços afetados ao templo têm a imunidade assegurada também porque, enquanto tais são voltados a uma função pública. Localizando-se fora do domínio econômico, não há que se falar em manifestação de capacidade contributiva.[165]

---

[162] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. p. 387.
[163] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. p. 470 et seq..
[164] ESTADOS UNIDOS DA AMÈRICA. Supreme Court of the United States. McCulloch v. Maryland decision, March 6, 1819, Minutes of the Supreme Court of the United States, Record Group 267; National Archives. Disponível em: https://www.ourdocuments.gov/doc.php?flash=false&doc=21#. Acesso em: 23 abr. 2020
[165] Carrazza não concorda com o referido pensamento, *verbis*: "Daí que o *fundamento* da imunidade dos 'templos de qualquer culto' não é a ausência de *capacidade contributiva* (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida, caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes '*sobre o patrimônio, a renda ou os serviços*', mesmo quando tais fatos jurídicos-econômicos guardassem sintonia com as '*finalidades essenciais*' (art. 150, §4º, da CF) do culto." (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade* – Igualdade e Capacidade Contributiva. p. 30). Regina Helena Costa, por sua vez, indica: "A *sociedade* é, em última análise, a beneficiária mediata das imunidades tributárias, pois usufrui de seus efeitos – realização das atividades de educação e de assistência social, exercício da liberdade de manifestação de pensamento, da liberdade de culto etc. Em síntese, há casos em que existe imunidade porque, a despeito da existência de capacidade econômica, ausente está a capacidade de contribuir: é o caso das *imunidades ontológicas* (*v.g.*, imunidade recíproca). Em outras hipóteses, não obstante possa ser

A construção da norma imunizante refere-se, também, ao exercício da função pública conferida aos templos religiosos. É bem verdade, como visto, que o constituinte não ignorou o sentimento religioso popular. Muito pelo contrário: o prestigiou no preâmbulo da Constituição e o protegeu como garantia fundamental livre do embaraço estatal. Nesse sentido, é importante a função essencialmente pública exercida pelos templos[166].

2.2.2.1 O que é "templo"?

O artigo 150 da Constituição prevê, em seu rol de imunidades tributárias, a imunidade dos templos de qualquer culto no inciso VI, alínea "b". A par de sua fundamentação constitucional se basear essencialmente na liberdade religiosa e na laicidade estatal, é importante a definição do que é, propriamente, um templo religioso.

Para assim proceder, no entanto, é imprescindível determinar o alcance da norma imunizante, uma vez que é através desta que se chega à indicação precisa do que significa "templo" para o contexto constitucional e tributário.

Há substancial divergência doutrinária a respeito do alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. Roque Carrazza, e. g., defende a interpretação ampliativa do termo. A seu ver, o entendimento de que templo é apenas o local em que se é celebrado o culto religioso

> [...] não se sustenta, em face da interpretação sistemática dos precipitados dispositivos e do próprio *preâmbulo* da Carta Suprema, que consagram a ideia de imunidade tributária da religião (conceito espiritual) e, não, apenas do imóvel (conceito material) aonde vem ser praticada.[167]

---

verificada a existência de capacidade contributiva, a possibilidade de tributá-la, por via de impostos, cede ante a opção constitucional de preservação de outros valores-políticos, sociais, econômicos. Trata-se das imunidades políticas (*v.g.*, templos de qualquer culto, partidos políticos etc.)." (COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. p. 97).

[166] Indica Schoueri: "Claro que a atividade do templo não se caracteriza como função do Estado. Ao contrário, ao Estado leigo repugna imiscuir-se em atividades religiosas. Entretanto, o constituinte, posto que não tenha definido religião oficial, reconheceu o sentimento religioso do povo, prestigiando-o em diversas passagens. Assim, o patrimônio, os serviços e a renda afetados à atividade religiosa encontram-se fora do Domínio Econômico (fora do mercado), sendo, antes, parte do domínio público (da sociedade, não domínio estatal) e, por isso, incapazes de revelar capacidade contributiva" – *in* SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário.* p. 471.

[167] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 26-27.

Nesses termos, a fé é objeto da proteção constitucional imunitória, abrangendo, inclusive, a ordem religiosa responsável pela execução e manutenção do culto religioso.

É acompanhado por outros juristas, tais como Ives Gandra da Silva Martins[168], Regina Helena Costa[169] e Paulo de Barros Carvalho[170]. Aliomar Baleeiro indica, com precisas palavras:

> A imunidade relativa aos "templos de qualquer culto" só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é o fato econômico. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.
> [...].
> Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão ou o avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto. As "missões", em culto itinerante, podem utilizar, imunes de imposto, meios de transporte adaptados unicamente à finalidade do culto a que se propõem[171].

Sacha Calmon[172], no entanto, entende que a imunidade prevista na alínea "b" do inciso VI do artigo 150 da Constituição engloba apenas o templo, não alcançando a religião ou ordem religiosa responsável pelo culto. Para o autor, pouco importa que

---

[168] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades condicionadas.*

[169] "Ora, os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da *entidade* mencionada na alínea 'b' do inciso VI do art. 150 (§4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços." (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 172).

[170] "Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo *culto*, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – *templo* – ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução *culto religioso*. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser considerados *templos*. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 219).

[171] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 503.

[172] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. p. 183.

a seita tenha poucos adeptos, bastando que se reúnam em algum lugar para professar sua fé, consubstanciando o local um templo religioso. No mesmo sentido, Pontes de Miranda[173]. Assim:

> Em nosso sentir, imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá, aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual e municipal, conforme seja o tributo.[174]

De fato, importa observar qual o alcance da referida desoneração fiscal. É evidente que a imunidade alcança apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo, nos termos do §4º do artigo 150 da Constituição.

Schoueri indica que a imunidade dos templos de qualquer culto é do tipo misto, sendo que seu alcance compreende dois aspectos, o objetivo e o subjetivo, uma vez que não apenas o prédio está imune, mas também o culto, "[...] afinal, o edifício, sem o culto, não se diferenciará de outros edifícios. O que caracteriza o templo é sua destinação para o culto" [175]. A própria disposição constitucional mencionada indica que não apenas a localização física será objeto da imunidade, mas também a atividade essencial que se desenvolve ali dentro. Nestes termos, indica Regina Helena Costa:

> Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo é a "destinação" dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.[176]

O aspecto objetivo da imunidade corresponde à indicação do que é "templo religioso". Neste ponto, há aparente consenso na doutrina, uma vez que não somente o edifício pode configurar um templo. Nos dizeres de Maria Cristina Neubern, "[...] a interpretação deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações

---

[173] MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à constituição de 1967, com a emenda nº 1, de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. v. 2. p. 150.
[174] Idem, ibidem, p. 150.
[175] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário.* p. 471.
[176] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. p. 174.

religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente." [177]

Sacha Calmon[178], no entanto, entende que a imunidade não engloba a entidade religiosa como um todo, mas apenas atingem o patrimônio, a renda e os serviços do templo religioso, em qualquer uma de suas formas. Bem por isso que:

> O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.
> Contudo, atente-se. Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do "pai de santo"; comumente é um barracão nos fundos do terreno. Consoante sempre gizamos, a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres.[179]

O entendimento que tem prevalecido, no entanto, é aquele defendido por Ives Gandra[180], Roque Carrazza[181], Regina Helena Costa[182] e Paulo de Barros Carvalho[183], segundo o qual a imunidade de estende às entidades religiosas. Para estes, a desoneração atinge, também, a própria entidade que é proprietária do templo e administradora do culto religioso ali praticado.

Forçoso reconhecer, com a devida vênia, que esse é o entendimento constitucionalmente adequado. Isso, porque o templo, em si, não possui renda, patrimônio ou serviço, a não ser aqueles proporcionados pela entidade a qual está vinculado. Tudo está relacionado à atividade da organização religiosa.

A bem de se ver, um dos fundamentos constitucionais genéricos da imunidade em análise é a liberdade religiosa que compreende, como visto, a liberdade de se

---

[177] FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária – conteúdo e alcance. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 36, jan./fev., 2001. p. 150.
[178] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de* direito tributário brasileiro. p. 183-184.
[179] Idem, ibidem, p. 183-184.
[180] Vide referência nº 89.
[181] Vide referência nº 88.
[182] Vide referência nº 90.
[183] Vide referência nº 91.

organizar religiosamente. E isso se materializa com a fundação de entidades da sociedade civil, sem fins lucrativos, especializadas na formatação de cultos, em templos ou não, que ligam o homem ao transcendente. O templo, na verdade, não passa de um local físico onde se desenvolve um tipo de culto. Esse, porém, não está limitado às paredes do templo, podendo ocorrer na casa do ministro religioso ou, até mesmo, em locais públicos.

É adequada a extensão da imunidade à entidade que, no exercício de suas atividades essenciais, possibilita a efetivação da liberdade religiosa, constitucionalmente protegida. Nesse sentido, Carrazza indica que a aludida desoneração "[...] visa assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, da fé que elas têm na divindade e em certos valores transcendentais." [184] Assim:

> Nossa tese pode ser assim resumida: **a imunidade aos impostos, prevista no art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal, materializa o interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a livre manifestação da religiosidade das pessoas e os atos de amor ao próximo, benemerência e promoção social, que dele derivarem**.[185]

O aspecto subjetivo, por sua vez, comporta análise com relação às atividades ditas essenciais do templo religioso. Importante destacar que, aqui, embora a imunidade alcance a entidade que administra o templo, o patrimônio, a renda e os serviços imunes deverão estar relacionados intrinsecamente com as atividades essenciais do templo.

Isso, porque não é possível admitir desvio da finalidade objetivada pela norma imunizante. Como cediço, a imunidade buscou o não-embaraço das atividades essencialmente religiosas pelo Ente Público tributante e não a desoneração de outras atividades estranhas ao culto religioso.

Ou seja,

> [...] não importa quem é o titular da renda, o prestador dos serviços ou o proprietário do patrimônio. Deve-se testar se estes fatos econômicos decorrem da atividade do templo e a ele se ligam. Se a resposta for positiva, estarão imunes. Se for negativa, não estarão.[186]

---

[184] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias*. p. 30
[185] Idem, ibidem, p. 30.
[186] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário.* p. 475.

Este aspecto busca evitar o aparecimento de desvios da finalidade essencial da norma imunizante. Schoueri[187] indica que, para definir o alcance subjetivo dessa norma, é imprescindível determinar se a atividade perpetrada pelo templo alcançou, ou não, o domínio econômico, bem como as consequências desta atividade na tessitura social. Isto é, se há prática de mercado por parte da organização religiosa, bem como as implicações no que se refere à livre concorrência.

O que se passa, pois, à análise, de acordo com o autor, é a constatação se, sob o pretexto de atingimento de suas finalidades essenciais, o templo atingiu o domínio econômico com implicações negativas à livre concorrência. Explica-se. A finalidade essencial do templo religioso é evidente: ser um local que possibilita a elevação do homem ao transcendente, proclamando sua fé e exercendo seu direito fundamental de autodeterminação e de livre consciência.

O templo, por sua vez, é financiado majoritariamente por doações dos fiéis, sejam dízimos ou ofertas esporádicas. O redirecionamento destes deve ser para os objetivos que sustentarão (e, eventualmente, ampliarão) o funcionamento do templo e, por conseguinte, o atingimento de sua finalidade essencial.

Poderá, no entanto, determinado templo religioso adentar no domínio econômico para incrementar suas receitas? Entende-se que sim. De acordo com Schoueri[188], o mero ingresso da entidade religiosa neste domínio não lhe retira, *per se*, a imunidade concedida constitucionalmente. É viável, pois, ao templo instituir um bazar em suas dependências. Ou, até mesmo, um estacionamento ou uma cantina para arrecadar fundos.

O limite de sua atuação, porém, estará no desvio em dois pontos: a utilização dos recursos para outros objetivos, que não os essenciais, e a mitigação da livre concorrência.

No primeiro caso, a renda obtida é redirecionada para objeto que não corresponde as finalidades essenciais do templo, isto é, diverge do objetivo constitucionalmente almejado e protegido. Nesse ponto, por violação direta ao quanto disposto no §4º do artigo 150 da Constituição, não se aplica, *in casu*, a desoneração constitucional, não sendo, pois, imune a renda obtida nessas condições.

No segundo caso, pode até ser que a renda obtida pela atuação do templo no domínio econômico seja redirecionada à sua finalidade essencial. No entanto, na

---

[187] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário.* p. 477-478.
[188] Idem, ibidem, p. 477.

prática de mercado, a organização religiosa se vale de sua posição tributária mais favorável para mitigar a concorrência, obtendo, assim, privilégio odioso[189].

É pertinente a reflexão: não é possível ignorar a posição de um templo dentro da sociedade. Como é cediço, sua finalidade essencial comporta uma das características fundamentais do homem, qual seja, a sua conexão com o sagrado. Bem por isso que o templo, e seus ministros, é possuidor de grande prestígio na comunidade. Ademais, não é improvável que o produto oferecido por uma organização religiosa se destaque dos demais. O homem, em sua dualidade essencial, privilegia o que enxerga como sagrado em detrimento do que é profano, o que, no mercado, garante preferência da instituição sacra em relação à "mundana". Por fim, seu poder de convencimento perante um fiel (ou, até mesmo, um "não-membro") é infinitamente superior do que de um comerciante comum.

É de se considerar, também, que as desonerações tributárias perpetradas pelos Entes Públicos também conferem ao produto do templo uma melhor posição de preço, enquanto os demais agentes de mercado têm de suportar toda a carga fiscal constitucional e legalmente impostas.

Schoueri indica que

> [...] assim, quando os templos passam a exercer atividades em concorrência com terceiros, inicia-se o campo do Domínio Econômico e, com ele, pode encerrar-se a imunidade, já que se passa a revelar, concomitantemente, capacidade contributiva.[190]

---

[189] Nestes termos, indica Ayres Barreto: "Salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente aquelas finalidades realizadores de valores constitucionalmente prestigiados. [...]. Se essas entidades têm imóveis, não se espera que eles fiquem ociosos. Se elas possuem terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se são titulares de prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. Se têm maquinaria e pessoal especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem. Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços, não auferissem rendas." (BARRETO, Ayres Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 62-63).

[190] SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. p. 477. Nesse mesmo sentido: "Não há, pois, a menor dúvida de que as instituições religiosas são imunes e sua imunidade é incondicional, apenas havendo a restrição do §4º do art. 150, se as doações recebidas dos fiéis forem destinadas a atividades mercantis – hipótese em que perderiam a imunidade para não gerar concorrência desleal com outras empresas de fins lucrativos, que atuem na mesma área de exploração mercantil escolhida pelas Igrejas." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades condicionadas* e incondicionadas. p. 150).

A análise, porém, depende do caso concreto, uma vez que se deve analisar, com cuidado, qual o impacto da atuação do templo na concorrência local ou regional.

Feitas essas considerações, afinal, o que é o templo? É o local de conexão do homem com o transcendente, onde pode professar sua fé com liberdade e cumprir com os requisitos que entende serem os corretos. É o local de crescimento espiritual e de elevação do homem aos princípios nobres, onde aprende com os mais sábios como viver adequadamente.

O templo pode ser um edifício, uma embarcação, um local aberto no meio de uma floresta. É onde o homem, ou um conjunto de homens, elege como sagrado para a profissão de sua fé. É um local essencial para o exercício e a concretização de direitos fundamentais caríssimos à Constituição Cidadã de 1988, tais como a liberdade religiosa.

Para o direito brasileiro, confunde-se com a própria organização religiosa, assumindo campos outros que o próprio edifício. E é bom que assim o seja, pois, para muitos, o templo confunde-se, também, com o próprio ser humano.

2.2.2.2 Remuneração de religiosos

A imunidade dos templos de qualquer culto, de acordo com considerável doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, deve ser interpretado de maneira ampliativa, com vistas à defesa da liberdade religiosa, nela compreendida as liberdades de consciência, culto e de organização religiosa, em tendo em vista preceitos constitucionais fundamentais importantíssimos à ordem jurídica nacional.

A bem de se ver, pretende-se, com tal desoneração fiscal, proteger o culto religioso do poder de tributar (e de destruir) conferido ao Estado. Resguarda-se, pois, o patrimônio, a renda e o serviço com os quais o culto se relaciona e, por meio deles, desenvolve-se. Bem por isso, é importante identificar, nessa quadra, o que é “patrimônio, renda e serviço” do templo religioso, tal como previsto no §4º do artigo 150 da Constituição.

Ives Gandra categoriza “patrimônio” como sendo “[...] todo o conjunto de bens e direitos da entidade”, possuindo caráter indivisível, pois “[...] não faz sentido reduzir o conceito de patrimônio apenas àquela parcela correspondente à propriedade do

templo".[191] Trata-se, pois, da totalidade de bens pertencentes ao templo, ou à instituição religiosa responsável por sua administração.

Para o autor, também, a "renda" é "[...] toda arrecadação obtida pelos templos e pelas entidades assistenciais que administram as igrejas mantenedoras do templo, tais como doações, contribuições, alugueis etc.", e "serviços", por sua vez, "[...] compreendem todas as atividades assistenciais exercidas pelos templos." [192]

Quando se analisa a amplitude da desoneração constitucional, não é possível ao estudioso do direito ignorar o fato de que o templo, por si só, não consegue celebrar cultos e, tampouco, sozinho, elevar o homem ao transcendente. Um intermediário é essencial. Apesar de religioso, o homem, em sua individualidade, não consegue se conectar com o sagrado, dependendo de intermediários para tal mister. Daí a figura do xamã, do pároco, do ministro religioso. Deve-se, pois, levar em consideração que todos os serviços prestados pelo templo, e que são cobertos pela imunidade, assim o são através de pessoas que, organizadas, dedicam-se, quase que exclusivamente, para a manutenção e expansão das atividades religiosas do templo.

Não se pode desconsiderar, então, que, a estes religiosos, deve ser efetuada a devida remuneração, a fim de que seja custeada sua sobrevivência, posto que estão, mesmo que a caráter de expressão de fé e espontaneidade, à disposição, quase que integral, do templo. O que une o religioso à igreja é, pois, vocação e consciência, possuindo natureza eminentemente religiosa.

Vale lembrar, e nunca é demais que assim o faça, que o objetivo constitucional da imunidade tributária é exatamente a proteção dos valores constitucionais importantíssimos, tais como a liberdade religiosa. De tal modo, de nada adianta desonerar o templo e onerar o ministro que é responsável direto e integral pelo culto e que, pois, torna viável o exercício do aludido direito fundamental.

Bem por isso que a imunidade tributária deve atingir a remuneração dada aos religiosos no exercício de suas funções. Como indica Ives Gandra[193], inexiste vínculo empregatício nas atividades puramente religiosas, mas isso "[...] não impede o reconhecimento de gastos pelas entidades com subsistência daqueles que praticam atividades religiosas, tais como: alimentação, vestuário, hospedagem, transporte [...],

---

[191] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) e a sua extensão à remuneração dos sacerdotes e pastores inclusive doações – côngrua paroquial- desoneração de IR. *Revista Juris Plenun*, n. 80, ano 14, p. 159-180, mar. 2018).
[192] Idem, ibidem.
[193] Idem, ibidem.

necessários à sobrevivência do cidadão e o seu direito a uma existência digna". Há, pois, relação essencial com o princípio da dignidade humana, tão importante para a ordem jurídica nacional.

No entanto, são relevantes algumas ressalvas quanto ao alcance da imunidade tributária na remuneração de religiosos.

A primeira é com relação à natureza exclusivamente religiosa entre o ministro e o templo/organização religiosa. Isto porque a proteção constitucional imunitória abrange tão somente a liberdade religiosa, tendo em vista que se trata de um relacionamento íntimo, particular e vocacional. Assim, a desoneração fiscal não abrange outros funcionários, mesmo aqueles que professam a mesma fé cultuada no templo. Isto porque, para esses, não há vocação, mas prestação de serviços com interesses remuneratórios, constituindo-se, pois, vínculo trabalhista.

A segunda ressalva é que tal imunidade, considerada como isenção no Direito do Trabalho (conforme artigo 22, parágrafos 13 e 14, da Lei nº 8.212/1991[194]), deve ser precedida pelo cumprimento de obrigações acessórias, tais como a identificação, no documento fiscal, da entidade religiosa e da operação efetuada, nos termos do item 8.3.2.1, *in fine*, da Ordem de Serviço INSS nº 210 (DOU de 28/06/1999)[195]. Ademais, os membros de vida consagrada deverão ser segurados obrigatoriamente

---

[194] "Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: § 13. Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado. (Incluído pela Lei nº 10.170, de 2000). § 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) I - os critérios informadores dos valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional aos ministros de confissão religiosa, membros de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa não são taxativos e sim exemplificativos; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) II - os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional, vinculados exclusivamente à atividade religiosa não configuram remuneração direta ou indireta. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)." (BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm. Acesso em: 11 ago. 2020).

[195] "8.3.2.1. São considerados, como gastos com subsistência, entre outros despendidos a título de alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica e odontológica, desde que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada." (BRASIL. Instituto Nacional do Seguro Social. *Ordem de Serviço 210 INSS-DAF, de 26-5-99*. Brasília, DF: INSS, 28 de maio de 1999. Disponível em: https://www.contabeis.com.br/legislacao/5311/ordem-de-servico-inss-daf-210-1999/. Acesso em: 28 out. 2020).

pela previdência social, na categoria “contribuinte individual”, nos termos do artigo 9º, inciso V, alínea “c”, do Decreto nº 3.048/1999[196].

A terceira ressalva, por fim, diz respeito à vedação implícita de distribuição de lucros. Os templos religiosos, assim como as entidades filantrópicas (conforme alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição) são, necessariamente, despidos de qualquer ânimo de lucro. Bem por isso que a imunidade é voltada à prática das atividades essenciais do templo (conforme parágrafo 4º do aludido dispositivo constitucional).

Assim como a imunidade é ampliada à remuneração dos religiosos, suas vedações também o são. E isso porque a remuneração em análise não é aquela que visa enriquecer o ministro religioso, mas, sim, conferir a ele existência digna, em atendimento ao princípio da dignidade humana, uma vez que, neste caso, não se visa amealhar patrimônio, mas atender a uma vocação íntima de dedicação exclusiva ao culto religioso. Neste sentido, É Ayres Barreto:

> Seja em se tratando de templo, de partido político, de suas fundações, de instituição de educação ou de assistência social, o que a Constituição protege são os fins consistentes na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação de educação e no oferecimento de assistência social. O que a Constituição veda é a distribuição de “lucros” (melhor seria “superávits”).[197]

Essa remuneração deve ser fixada, pois, em patamar condizente ao cargo exercido, mas com a moderação indispensável para afastar qualquer possibilidade de evolução patrimonial escandalosa. Não se pode, como infelizmente se tem visto no país, remunerar o ministro religioso com pretensa distribuição de lucros, uma vez que isso caracterizaria evidente desvio de finalidade. Esse tema será tratado com maiores detalhes mais adiante.

---

[196] “Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: V - como contribuinte individual: c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa;” (BRASIL. *Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999*. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm. Acesso em: 11 ago 2020).

[197] BARRETO, Ayres Fernandino. *Curso de* direito tributário municipal. p. 63.

2.2.2.3 Missões Religiosas

Interessante, mais, tratar a respeito da possibilidade de tributação na expansão territorial, nacional e internacional, do templo religioso. É bem sabido que muitas religiões, através do mundo, entendem pela necessidade de expandir a sua fé em terras desconhecidas, apresentando sua crença àqueles que desconhecem seu conceito de sacro. No cristianismo, e. g., prega-se o “ide” de Cristo, previsto no livro sagrado de Marcos, capítulo 16 e versículo 15. No entanto, para os fins tributários, as missões religiosas estão abrangidas pela imunidade?

Para responder a esta pergunta, faz-se necessária a análise de alguns pontos essenciais. Como cediço, um dos objetivos constitucionais da desoneração constitucional em análise é a manutenção da liberdade religiosa. Esta, por seu turno, engloba outras três liberdades: a de consciência, a de culto e a de organização religiosa. Ou seja, a liberdade religiosa comporta três aspectos que auxiliam na construção de sua normatividade jurídica: de crer no que quiser, cultuar ao que quiser e se organizar da maneira que entender como sendo a mais correta.

As chamadas “missões religiosas” constituem parte integrante da liberdade de organização religiosa, uma vez que compõem um mecanismo próprio da administração do culto. Explica-se: em sendo o gerencialmente do culto, e do templo, responsabilidade da entidade religiosa, esta também é responsável pela sua expansão, para cumprimento de uma finalidade essencial, qual seja, a elevação do homem ao transcendente.

No entanto, pode-se afirmar, também, que as missões religiosas integram a liberdade de consciência, uma vez que não é necessário que componham o quadro de atividades do templo, mas, sim, de uma necessidade individual de profissão de sua fé religiosa a outrem.

De qualquer modo, em tese, a possibilidade de expansão do templo e do culto religiosos se vale da proteção constitucional referente à liberdade religiosa. Ou seja, no ponto de vista jurídico, há, *prima facie*, proteção dada pela Constituição Cidadã às missões religiosas. É bem verdade que muitas entidades religiosas, com considerável parcela de fiéis ao redor do mundo, são plurinacionais. Bem por isso, de acordo com Ives Gandra,

> [...] o constituinte, ao formatar a imunidade incondicionada, não deixou de considerar aquela das Igrejas, visto que, na sua origem, os recursos humanos e materiais trazidos ao Brasil [...] vieram do exterior, quase sempre do país onde se localiza a sede da Instituição.[198]

Dessa maneira, é possível que uma Igreja brasileira receba doações, dízimos, ofertas e esmolas de fiéis e as remeta ao exterior ou a filial brasileira, que a incidência de qualquer imposto. Vale ressaltar que as restrições previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN) não se aplicam aos templos de qualquer culto, mas apenas às instituições previstas na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da CF/88. Bem por isso que a imunidade da alínea "b" do referido dispositivo é considerada, na doutrina nacional, como "imunidade incondicionada".

Há, no entanto, que se avaliar com qual finalidade os valores do templo estão sendo distribuídos em território nacional ou remetidos ao exterior. Apesar de não existir proibição de remessa de valores ao exterior, o §4º do artigo 150 da CF/88 condiciona a imunidade dos templos às finalidades essenciais por ele exercidas. Deve-se verificar, pois, se os valores remetidos estão sendo utilizados para o objetivo essencial do templo, e não desviados para outras finalidades estranhas ao culto religioso.

Importante ressaltar, por fim, que estes valores devem ser oportunamente comunicados às autoridades brasileiras, para fins de fiscalização, relembrando-se que a obrigação acessória não é vinculada à obrigação principal (conforme artigos 113 e 175, parágrafo único, do CTN)[199], prevalecendo a primeira mesmo na ausência da segunda, podendo, inclusive, em tese, ver-se consubstanciado eventual crime de evasão de divisas (conforme artigo 22 da Lei nº 7.492/1986)[200].

---

[198] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades condicionadas* e incondicionadas. p. 54.

[199] "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" e "Art. 175. Excluem o crédito tributário: Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente." (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 ago. 2020).

[200] "Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País: Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa. Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior,

Feitas estas considerações, é oportuna a demonstração de uma interpretação constitucionalmente adequada em relação à imunidade dos templos de qualquer culto.

2.2.3 O mercado da fé: por uma interpretação adequada da imunidade dos templos de qualquer culto

É importante que se solidifique qual a interpretação atualmente aceita pela jurisprudência e pela doutrina majoritária.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o alcance da imunidade dos templos, decidiu, por maioria de votos em plenário, que a imunidade não se restringe aos prédios que compõem o templo, mas tudo aquilo que se conecta com o exercício de sua atividade essencial, qual seja, o culto religioso. Há, portanto, conexão com a entidade que administra as atividades do templo, posto que, sem ela, o culto jamais seria desenvolvido, conforme ementa do RE 325.822/SP:

> 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 – Art. 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", da Constituição Federal 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.[201]

A doutrina, por sua vez, como já visto no presente trabalho, não indicou um caminho seguro ao aplicador do direito. Enquanto alguns autores entendem que a imunidade se restringe ao prédio do templo e às suas atividades estritamente essenciais (leia-se: culto em sentido estrito), outros defendem a ampliação da imunidade a outras atividades, posto que diretamente conectados ao culto.

---

ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente." (BRASIL Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 out. 2020).

[201] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 325.822*-2. Relator: Min. Ilmar Galvão, 14 de maio 2004. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872. Acesso em: 4 maio 2020.

Valemo-nos do segundo posicionamento, que entende pelo viés ampliativo, com as devidas restrições. Explica-se.

De fato, não é possível ignorar que um templo não se resume apenas ao culto religioso. Sua função primordial e que sustenta tal atividade [essencial] é a elevação do ser humano ao transcendente, através do culto, de rituais, símbolos etc.

O homem, como visto, é essencialmente religioso e conectado com o que, ele próprio, em sua atividade psíquica, elege como sagrado. Muitas de suas atividades, mesmo que não componham exatamente o culto religioso, são a ele relacionados e indissociáveis. Cita-se, como exemplo, escolas teológicas aos membros, formação de ministros religiosos, locais de ensaio para apresentação de grupos musicais do templo, entre tantos outros.

Também se apresenta como necessário assegurar moradia próxima ao templo do ministro religioso principal. Isso, porque, como chefe eclesiástico no exercício de sua vocação íntima, deve estar à disposição dos seus fiéis no atendimento de suas necessidades espirituais.

Cumpre ressaltar, inclusive, que a Suprema Corte entendeu que a imunidade religiosa alcança, também, os cemitérios, uma vez que constituem local sagrado para muitas organizações religiosas[202].

A bem de se ver, o constituinte procurou, com a estudada desoneração fiscal, proteger a liberdade religiosa em todas as suas facetas. Bem por isso que tudo o que remete à liberdade de consciência, de culto e de organização está coberto pela proteção constitucional tributária, uma vez que este é o objetivo constitucional.

No entanto, é bem verdade que muitas organizações religiosas usufruem a imunidade tributária, no exercício de suas funções, para a prática de atos que destoam frontalmente com os nobres fundamentos e metas da Constituição Cidadã. Valendo-se da posição prestigiada conferida pelo constituinte originário, fundam verdadeiras

---

[202] "Recurso extraordinário – Constitucional – Imunidade tributária – IPTU – Art. 150, VI, 'b', da Constituição do Brasil/1988 – Cemitério – Extensão de entidade de cunho religioso. 1. Os cemitérios que consubstancial extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil – Impossibilidade de incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, 'b'. 3. As áreas de incidência e da imunidade tributária são antípodas – Recurso extraordinário provido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 578.562-9/BA*. Relator: Min. Eros Grau, 11 de setembro de 2008. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393. Acesso em: 15 set. 2020).

organizações criminosas, com fachada de templo religioso. É evidente que estas não merecem a aludida proteção constitucional.

A questão esbarra em uma questão fundamental: é possível a análise do mérito religioso? Ou seja, é constitucionalmente permitido que se avalie a densidade religiosa de uma crença e sua validade dentro do ordenamento jurídico? Trata-se de tema espinhoso, uma vez que se está tratando dos limites materiais da liberdade religiosa.

Permita-se exemplificar o que se está analisando. Imagine um templo religioso que tenha como fundamento de crença o sacrifício de animais após o seu nascimento com o fito de atrair energias cósmicas positivas para a vida pessoal e profissional. Ou mesmo, um templo que indique que eventos bons ocorrerão na vida do fiel se ele promover a execução repentina de seus familiares de segundo grau, ou até que, mediante o repasse de todas as suas economias, alcança-se a tão almejada "vida eterna".

Nos exemplos acima colacionados, há, em tese, o cometimento de inúmeros ilícitos penais, tais como crimes ambientais (artigo 29, *caput*, e 32 da Lei nº 9.605/98)[203], homicídio (artigo 121 do Código Penal)[204] e, até mesmo, estelionato (artigo 171 do Código Penal)[205]. Tais comportamentos podem ser tolerados? Evidente que não.

Acrescente-se à problemática o aspecto subjetivo da crença religiosa, o que se procura ressaltar sempre. A crença em algo como sagrado, retirando-se sua condição profana de outrora, como bem identificou Mircea Eliade[206], é escolha pessoal e íntima daquele que assim agiu. Ou seja, o crente assim o é por liberdade de consciência que naturalmente possui, e que é assegurada pela ordem jurídica constitucional.

---

[203] "Art. 29. Matar, perseguir, caçar, apanhar, utilizar espécimes da fauna silvestre, nativos ou em rota migratória, sem a devida permissão, licença ou autorização da autoridade competente, ou em desacordo com a obtida: Pena – detenção de seis meses a um ano, e multa." (BRASIL. *Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Brasília, DF: [2020]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm. Acesso em: 28 out. 2020).

[204] "Art. 121. Matar alguém: Pena - reclusão, de seis a vinte anos." (BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848, de 7 dezembro de 1940*. Brasília, DF: [2019]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 28 out. 2020).

[205] "Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa." (BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848, de 7 dezembro de 1940*. Brasília, DF: [2019]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 28 out. 2020).

[206] ELIADE, Mircea. *Tratado* história *das religiões*. p. 8 et seq..

Ou seja, a par de ser evidente para muitos a existência de ilícitos civis e penais, é importantíssimo considerar que o autor ou a vítima de tais *acredita* realmente que está cometendo um ato sagrado e exercendo sua “legítima” fé religiosa. Ele crê no que faz e, com isso, conecta-se ao transcendente, o que é, como visto, finalidade essencial primeira de um templo de qualquer culto.

Oportuno ressaltar, mais, que, muitas vezes, a violação aos preceitos e comandos do ordenamento jurídico ocorre de maneira sutil. É o caso, por exemplo, muitas vezes observado em *terrae brasilis* de, em cerimônia religiosa ordinária, valer-se de contribuições financeiras dos fiéis de maneira compulsória, intimidando-os para tal.

Tendo em vista a aludida problemática, passamos a destrinchar alguns pontos. É evidente que, diante de todo o exposto, a imunidade não se restringe apenas às quatro paredes do templo, mas atinge toda a organização religiosa, desde que o patrimônio, a renda e os serviços sejam direcionados às finalidades essenciais.

Tanto é verdade que, neste entendimento, a desoneração em análise alcançaria até as instituições de assistência social vinculadas ao templo caso estas já não fossem contempladas pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição.

Ante o retorno significativo à comunidade promovida pelo culto religioso, percebe-se que não se vislumbra, no templo, capacidade para contribuir com os gastos gerais da sociedade. Isto porque seu patrimônio, renda e serviços estão voltados unicamente às suas finalidades essenciais, que são de interesse eminentemente público. Bem por isso que aprouve à doutrina majoritária classifica-la como “incondicionada”.

O culto é íntimo. Como reiterado em outras oportunidades, a hierofania é feita pelo homem através do seu subconsciente, denotando a determinado fato/objeto característica sacra, diferenciando-as dos demais, profanos.

Por ser íntimo, é, pois, incontrolável. Não é possível determinar a um homem que ele sacralize determinado objeto, mas apenas o convencer de que não é sagrado. Há, pois, um limite intransponível nessa equação: a estrutura psíquica do ser humano, que é intangível por qualquer estrutura jurídica, por mais complexa que seja.

Apesar de, em um primeiro momento, demandar-se uma análise essencialmente subjetiva e, pois, inadequada, *prima facie*, ao direito, bem parece que é possível traçar alguns limites objetivos pelos quais o operador jurídico poderá se valer.

O controle jurídico do culto pode existir, desde que com limites expressos, de modo a não inviabilizar culto que não confronta o ordenamento jurídico, sob pena de se consubstanciar hipótese de embaraço estatal nas coisas eclesiásticas, o que é expressamente vedado pelo artigo 19, inciso I, da Constituição Brasileira.

Não se trata de, copiosamente, enveredar-se pelo caminho odioso do controle ideológico. Não se avalia, aqui, o que se está pensando ou acreditando, posto que, além de imoral, é impossível, como demonstrado anteriormente. O ser humano é livre para pensar e acreditar no que quiser. A polícia não é das ideias, como em *1984*, romance distópico de George Orwel[207], mas de atitudes de líderes religiosos que, sob pretexto da fé, cometem ilícitos gravíssimos que maculam a tessitura social.

O limite da atuação estatal está aí: não se controle o que se pensa, mas o que (e como) se pratica. O que se visa coibir é a prática do ilícito. No entanto, se a fé sem obras é morta, esta convicção pode, em tese, configurar ilícito a ser veementemente combatido pelo sistema jurídico nacional. Esse é, inclusive, o disposto no artigo 18 do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos:

> **Artigo 18**
>
> 1. Toda pessoa terá direito a liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Esse direito implicará na liberdade de ter ou adotar uma religião ou uma crença de sua escolha e a liberdade de professar sua religião ou crença, individual ou coletivamente, tanto pública como privadamente, por meio do culto, da celebração de ritos, de práticas e do ensino.
> 2. Ninguém poderá ser submetido a medidas coercitivas que possam restringir sua liberdade de ter ou de adotar uma religião ou crença de sua escolha.

---

[207] "Ao longe, um helicóptero, voando baixo sobre os telhados, pairou um instante como uma libélula e voltou a afastar-se a grande velocidade, fazendo uma curva. Era a patrulha policial, bisbilhotando pelas janelas das pessoas. As patrulhas, contudo, não eram um problema. O único problema era a Polícia das Ideias. Por trás de Winston, a voz da teletela continuava sua lenga-lenga infinita sobre o ferro-gusa e o total cumprimento - com folga - das metas do Nono Plano Trienal. A teletela recebia e transmitia simultaneamente. Todo som produzido por Winston que ultrapassasse o nível de um sussurro muito discreto seria captado por ela; mais: enquanto Winston permanecesse no campo de visão enquadrado pela placa de metal, além de ouvido também poderia ser visto. Claro, não havia como saber se você estava sendo observado num momento específico. Tentar adivinhar o sistema utilizado pela Polícia das Ideias para conectar-se a cada aparelho individual ou a frequência com que o fazia não passava de especulação. Era possível inclusive que ela controlasse todo mundo o tempo todo. Fosse como fosse, uma coisa era certa: tinha meios de conectar-se a seu aparelho sempre que quisesse. Você era obrigado a viver - e vivia, em decorrência do hábito transformado em instinto - acreditando que todo som que fizesse seria ouvido e, se a escuridão não fosse completa, todo movimento examinado meticulosamente. Winston mantinha as costas voltadas para a teletela. Era mais seguro; contudo, como sabia muito bem, mesmo as costas de uma pessoa podem ser reveladoras. A um quilômetro de distância, o Ministério da Verdade, onde ele trabalhava, erguia-se vasto e branco por sobre a paisagem encardida." – ORWELL, George. *1984*. Trad. Alexandre Hubner e Heloisa Jahn. São Paulo: Companhia das Letras, 2017.

> 3. A liberdade de manifestar a própria religião ou crença estará sujeita apenas a limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e as liberdades das demais pessoas.
> 4. Os Estados Partes do presente Pacto comprometem-se a respeitar a liberdade dos pais e, quando for o caso, dos tutores legais de assegurar a educação religiosa e moral dos filhos que esteja de acordo com suas próprias convicções.[208]

O controle estatal do culto, pois, não deve significar o embaraço de suas atividades. Porém, na hipótese de determinado templo violar prescrições jurídicas ou, até mesmo, afetar a estabilidade nacional, a proteção constitucional deve ser ignorada, a fim de que o próprio ordenamento afetado subsista.

A liberdade de consciência, então, não pode significar mácula à democracia e à ordem constitucional vigente. Percebe-seaí, que, a par das medidas legais cabíveis para a supressão devida, o poder de tributar assume sua real faceta de destruição. A proteção concebida pelo constituinte não pode resguardar culto que viole o direito vigente. Essa, acreditamos, é a interpretação constitucionalmente adequada da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

---

[208] BRASIL. *Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992*. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Brasília, DF: 1992. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0592.htm. Acesso em: 28 out. 2020.

3 SUBVENÇÃO E COOPERAÇÃO ENTRE ESTADO E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

3.1 FOMENTO NO DIREITO BRASILEIRO

É importante, antes de iniciarmos a análise dos pontos pertinentes ao fomento, entender o modelo de Estado formado na Constituição Federal de 1988. Logo em seus primeiros artigos, delimitam-se os fundamentos e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Ao que tudo indica, procurou-se, quando da instauração da nova ordem constitucional, estabelecer um verdadeiro Estado Social e Democrático de Direito.

Estado de Direito, pois regrado e direcionado por um ordenamento jurídico estabelecido e debatido, coerente e racional, elaborado pelos poderes constituídos independentes e harmônicos entre si. Estado Democrático, pois pautado na participação popular plural e decisiva para reger as coisas estatais. Bem por isso que os atos e decisões dos poderes passam pelo escrutínio popular, que possui papel importantíssimo (senão, fundamental) na consolidação democrática. E, também, Estado Social, pois elencam-se, além de direitos individuais, direitos sociais, coletivos e difusos como de consideração obrigatória pelos governantes e balizadores das decisões públicas. Assim:

> Do âmago do Estado Social de Direito brasileiro exsurge, pois, uma Administração Pública que, para além das finalidades oitocentistas de manutenção da ordem e da segurança, deve alcançar, por meio de serviços públicos e políticas públicas, os elevados objetivos que lhe impôs a Constituição Federal.[209]

Nesses termos, tal como visto no capítulo anterior, o Poder Público é responsável por uma série de objetivos constitucionalmente positivados. Para tanto, vale-se de políticas públicas como instrumentos importantes para a concreção daqueles.

Em termos de Direito Financeiro, ressalta-se as peças orçamentárias (orçamentos anual e plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias) como valiosos

---

[209] VALIM, Rafael. *A subvenção no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Contracorrente, 2015. p. 29.

mecanismos por meio do qual o Estado pode planejar, organizar e fiscalizar o uso da verba pública em prol dos objetivos da Constituição Federal.

E é nesse sentido que surge o fomento no direito brasileiro. Formulada a Constituição em época de gravíssima crise financeira e institucional, o constituinte percebeu que o Estado a ser delimitado constitucionalmente não seria capaz, *per se*, com o montante arrecadatório viabilizado pelas regras tributárias, de prestar, com qualidade suficiente, todos os serviços públicos necessários ao atendimento da população. Seria indispensável, pois, a parceria com a iniciativa privada a fim de que os objetivos fundamentais da República conseguissem ser alcançados.

Bem por isso que, em diversas passagens na Constituição Federal, o constituinte autorizou a parceria com instituições da sociedade civil para o atingimento do interesse público.

Com relação à saúde, os artigos 197 e 199 da Constituição Federal autorizam a participação suplementar dos particulares na assistência à saúde, bem como a parceria entre instituições da sociedade civil e o Poder Público. Na educação, o artigo 209 da CF autoriza o ensino às entidades privadas, obedecidas as condições previstas nos respectivos ensinos. O artigo 19, inciso I, da Constituição, também, autoriza a colaboração entre Instituições Religiosas e o Estado.

Repise-se que toda atividade de fomento deve se dar de maneira planejada e transparente, uma vez que, em se tratando de ato perpetrado pela Administração Pública, deve seguir os princípios indicados no artigo 37, *caput*, da CF/88. Bem por isso que, de acordo com Bercovici, "[...] o planejamento coordena, racionaliza e dá uma unidade de fins à atuação do Estado, diferenciando-se de uma intervenção conjuntural ou casuística." [210]

Este planejamento se dá através da elaboração das leis orçamentárias, notadamente a lei orçamentária anual e a lei de diretrizes orçamentárias. No caso de a subvenção ultrapassar um exercício financeiro, ela deve ter previsão, também, na lei orçamentária plurianual, nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, da Constituição Federal e do artigo 5º, parágrafo 5º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

---

[210] BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (coord.). *Políticas públicas:* reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 145.

3.2 SUBVENÇÃO E DIREITO FINANCEIRO

3.2.1 Subvenção e as outras modalidades de fomento

De proêmio, faz-se necessária a precisão terminológica do que é "subvenção". O fomento a entidades da sociedade civil, no direito brasileiro, ocorre, majoritariamente, sob a forma de auxílios, contribuições ou subvenções.

Os auxílios se destinam a entidades de direito público ou privado sem finalidade lucrativa, derivando diretamente do orçamento, conforme o artigo 12, parágrafo 3º, inciso I, e parágrafo 6º, da Lei nº 4.320/64. Destinam-se, fundamentalmente, às despesas de capital, quais sejam, aquelas voltadas ao desenvolvimento e expansão das entidades destinatárias. Régis de Oliveira[211] indica que o termo "auxílio" vem sendo utilizado de maneira recorrente, sem a precisão terminológica que lhe cabe, sendo que, muitas vezes, confunde-se o "fomento" com a figura do "auxílio".

A contribuição, por sua vez, pode servir tanto para entidades de direito público como privado, sem finalidade lucrativa, bem como para despesas de custeio (manutenção da entidade, pagamento de salários e desenvolvimento de atividades) como despesas de capital. Deve ser prevista em lei especial e se destina a atender a ônus ou encargo assumido pelo Poder Público.[212]

A subvenção, por sua vez, destina-se ao repasse financeiro pelo Estado à entidade beneficiária para utilização em despesas de custeio, conforme o artigo 12, parágrafo 3º, da Lei nº 4.320/64. Deve ser prevista obrigatoriamente na lei

---

[211] Nesse sentido: "Precisemos os conceitos. *Auxílio* não tem conteúdo específico no direito administrativo e no direito financeiro. Auxílio é qualquer tipo de ajuda, seja no campo do Direito, seja no campo do linguajar comum. É apoio, ajuda, esmola, subvenção, subsídio etc. Não tem significado exato. É vocábulo do palavreado comum do povo. Logo, não o utilizaremos com caráter técnico. O *subsídio* tomou novos conteúdos com o advento da Emenda Constitucional 19/1998, e passou a ser a remuneração dos agentes políticos (inciso XI do art. 37, com redação dada pela Emenda Constitucional 41/2003). Deve, pois, ser abandonado como palavra identificadora do auxílio fornecido através de recursos orçamentários. Diga-se o mesmo do emprego da palavra quando se cuida de *renúncia de receita*, ou seja, quando, de alguma forma, há o estímulo ou incentivo a fim de beneficiar pessoas físicas ou jurídicas com qualquer vantagem de cunho fiscal. Aplica-se a mesma conclusão quando se cuida de restituição fiscal. A renúncia de receita (*subsídio*) pode operar-se através da transferência de recursos do governo para os particulares, independentemente de qualquer bem ou serviço. Opera-se através de incentivos fiscais, como remissão, isenção etc. ou, então, a título de financiamento etc. Ao cuidarmos do auxílio propiciado a entes públicos ou privados, como forma de suplementação de recursos, nos campos especiais da assistência social, médica e educacional ou para cobrir insuficiência de caixa de entidades estatais, utilizaremos a *subvenção.*" (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. p. 631-632).

[212] SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Repasses Públicos ao Terceiro Setor. São Paulo: TCESP, 2016. p. 40 et seq.

orçamentária. A posição doutrinária majoritária indica que, na subvenção, não se exige contraprestação direta por parte da organização subvencionada[213]. Ressaltamos, no entanto, que, como em qualquer modalidade de transferência de valores, há a necessidade de que a verba pública entregue ao particular seja direcionada às finalidades essenciais da instituição beneficiária, visando o atingimento do interesse do público-alvo na atuação estatal indireta.

A subvenção poderá ser social ou econômica.

Será social quando destinada a entidades do setor público ou privado visando a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. Bom ressaltar que há expressa autorização constitucional para a atuação do particular nessas áreas, conforme os artigos 197, 199 e 209 da Constituição Federal.

Deverá ser concedida sempre que for a opção mais econômica para o Poder Público, conforme prescrição do artigo 16, *caput*, da Lei nº 4.320/64.[214] Ou seja, a subvenção deve ser mais barata do que a atuação direta do Estado na área específica que é objeto da transferência de valores públicos. A subvenção social, outrossim, deve ser supletiva, de modo que não pode o Poder Público assumir a integralidade dos recursos dispendidos por determinada organização da sociedade civil.

A segunda modalidade da subvenção, por seu turno, refere-se ao fomento de atividades econômicas, conforme o artigo 18 da Lei nº 4.320/64. Conti et al entende que, por se tratar deste tipo de ajuda estatal, "[...] é mais razoável concluir que seus beneficiários são apenas empresas e, portanto, pessoas jurídicas de direito privado. Ficam excluídas as autarquias e fundações públicas, que são entes não empresariais de direito público",[215] uma vez que:

---

[213] Nesse sentido: "Insistamos nesse ponto: os valores transferidos a título subvencional constituem apenas a participação do ente administrativo na realização da atividade fomentada, *não apresentando feição contraprestacional*." (VALIM, Rafael. *A subvenção no direito administrativo brasileiro.* p. 142). Também anota Celso Antonio Bandeira de Mello: "Anote-se que as sobreditas outorgas *não são efetuadas com o estabelecimento de obrigações de contraprestações em sentido técnico*, mas apenas como dever de aplicar os recursos nas finalidades para que foram concedidos, submetendo-se à prestação de contas perante o Tribunal de Contas." (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 834).

[214] Nesse sentido: "A **subvenção social**, visando a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, será concedida sempre que a suplementação de recursos de origem privada, aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica. O valor da **subvenção social**, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados, obedecidos aos padrões mínimos de eficiência previamente fixados." (SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Repasses Públicos ao Terceiro Setor. p. 43).

[215] CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada* (livro eletrônico). 4. ed. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019. pos. 2391.

> O *caput* do art. 18 precisa ser lido com atualização do conceito de empresa pública. A Lei 4.320/1964 é anterior ao Decreto-lei 200, de 25.02.1967, que distinguiu autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações públicas. Portanto, não há no regime atual "empresa pública de natureza autárquica", como o artigo sugere.[216]

Assim, "[...] empresas públicas e sociedades de economia mista podem receber transferências correntes para enfrentar seus déficits de manutenção." [217] A diferença negativa entre receitas e despesas correntes são, portanto, o primeiro objeto de gasto previsto na mencionada norma legal.

Bom ressaltar que, por força da interpretação do artigo 19 da Lei nº 4.320/64, a subvenção, seja ela social ou econômica, não poderá ser concedida para organizações da sociedade civil com finalidade lucrativa, exceto se previstas por lei especial.

No entanto, questão interessante é quanto à possibilidade de subvenção econômica para empresas privadas sem finalidade lucrativa. A redação do artigo 18 da Lei em comento prevê expressamente, no *caput*, que são destinatárias da subvenção econômica as empresas públicas. No entanto, nas alíneas do parágrafo único, considera-se como subvenção econômica as transferências destinadas a cobrir diferenças de preços de mercado e de revenda, bem como para pagamento de bonificação de determinados gêneros e materiais.

O objeto dessa modalidade de subvenção econômica não está restrita às empresas públicas, sendo que a interpretação mais adequada é a de que as empresas privadas podem ser beneficiadas apenas nas hipóteses das alíneas do parágrafo único do artigo 18 da Lei nº 4.320/64. Cumpre ressaltar que, de acordo com a Portaria Interministerial nº 163/01 e a Lei nº 8.427/92, há atuação do Estado no domínio econômico voltado à equalização de preços e taxas, ora cobrindo diferenças entre níveis de encargo, ora concedendo-se crédito rural aos produtores de gêneros alimentícios.

---

[216] CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos públicos*. pos. 2391. Régis de Oliveira não acompanha tal entendimento: "As *subvenções econômicas* podem ser direcionadas a empresas públicas ou privadas. Cabe um esclarecimento de caráter técnico. Quando da edição da Lei 4.320/1964, os conceitos em relação às entidades da Administração indireta ainda não estavam firmados. Precisa-se, pois, que a lei, ao falar em empresas públicas, refere-se a quaisquer entidades da Administração indireta, seja autarquia, sociedade de economia mista, empresa pública e fundação." (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro.* p. 634).

[217] CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos públicos*. pos. 2391.

Dessa maneira, a assertiva de que a subvenção não poderá ser concedida de maneira alguma a empresas com finalidade lucrativa não é totalmente verdadeira. A ressalva ocorre no parágrafo único do artigo 18 da Lei nº 4.320/64, que permite, expressamente, a utilização de instrumento de direito financeiro (subvenção) para equalizar preços de mercado e de revenda, ora cobrindo diferenças, ora fornecendo crédito específico a produtores (que, certamente, atuam com finalidade lucrativa).

Porém, a atuação do Estado neste específico domínio econômico está em consonância com a ordem constitucional econômica iniciada pela Constituição Federal de 1988. A bem de se ver, no artigo 170, inciso IX, da CF/88, há a previsão de tratamento favorecido a empresas de pequeno porte constituídas em solo nacional, com sede e administração no país. Também, pelo artigo 173, *caput*, da CF/88, tem-se que haverá o Estado de atuar diretamente na atividade econômica quando necessário ao imperativo do interesse coletivo.

É bem verdade que, *in casu*, pretende-se atingir o interesse coletivo no controle dos preços do mercado, notadamente nos preços agrícolas. Em sendo essa uma das principais matrizes da economia nacional e suscetível a variações das intempéries, necessária a atuação do Estado para conceder benefícios aos produtores que fundamentam a base alimentar da população brasileira.

3.2.2 Requisitos da Subvenção Social e Econômica

Passemos à análise dos requisitos da subvenção, elencados na Lei nº 4.320/64.

Com relação à subvenção social, a intelecção do artigo 16, *caput*, da referida lei, deverá ser concedida apenas para instituições da sociedade civil que prestam serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. Não é possível a subvenção a instituições que prestam serviços distintos a estes.

A subvenção, outrossim, deve ser fundamentada na suplementação, uma vez que, diante do interesse público que é alvo, a transferência àinstituição da sociedade civil deve ser a opção mais barata quando comparada com a intervenção direta do Estado na tessitura social, conforme o *caput*, *in fine*, do artigo 16.

Ademais, nos termos do parágrafo único do referido artigo, a subvenção deve guardar proporcionalidade com o serviço que será prestado pela instituição beneficiária. Isso porque, ao ser calculada com base nas unidades de serviços

efetivamente prestados ou postos à disposição da população, ter-se-á parâmetro adequado para a suplementação das despesas de custeio da organização da sociedade civil.

Conti *et al* indica que o artigo ora em comento traz três requisitos essenciais à subvenção social. O primeiro é subjetivo, pertinente ao Ente Público, uma vez que este deve demonstrar que a transferência corrente está dentro de suas possibilidades financeiras. O segundo, por seu turno, é objetivo, referente às modalidades que podem ser fomentadas pela subvenção social (assistência social, médica e educacional). O terceiro, por fim, refere-se à motivação. O ato de subvencionar deve ser motivado pelo Ente Público e somente se justifica se for mais eficiente. Ou seja, "isso quer dizer que a despesa terá de viabilizar acréscimo de utilidades à entidade beneficiária como, por exemplo, ampliação do número de pessoas atendidas ou melhoria na qualidade do atendimento." [218]

Com relação às subvenções econômicas, os requisitos acima elencados não se aplicam, tendo em vista a natureza do fomento pretendido e autorizado pela Lei nº 4.320/64. A bem de se ver, em se tratando de despesa pública voltada à amortização de déficits de empresas públicas, pagamento de bonificações e equalização de preços de mercado e revenda, remanesce, tão somente, os requisitos essenciais de todo e qualquer ato administrativo (legalidade, motivação etc.).

No entanto, há requisitos que são comuns às duas modalidades de subvenção previstas no ordenamento jurídico brasileiro. Por força do artigo 17 da Lei nº 4.320/64, o exercício do Poder de Polícia do Estado deve ocorrer previamente à concessão de possível subvenção, de modo que as condições de funcionamento da entidade subvencionada devem ser julgada satisfatória pelos órgãos oficiais de fiscalização do Ente Público que efetuará as transferências correntes[219].

Em que pese sua posição topográfica na parte que trata exclusivamente da subvenção social, não é adequado restringi-lo apenas a esta modalidade de fomento. A bem de se ver, sob a ótica do princípio republicano e da indisponibilidade das verbas públicas, é necessário que haja fiscalização prévia da entidade a ser beneficiada com

---

[218] CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos públicos*. pos. 2337.

[219] Nesse sentido: "Verifica-se, pois, que, para que seja destinatária de recursos públicos, imprescindível é a análise prévia da situação de funcionamento da instituição. Logo, ainda que haja solicitação de destinação de recursos orçamentários para auxílio a determinada instituição, imprescindível é que tenha havido exame anterior das condições de funcionamento e que tenham sido julgadas satisfatórias. Mesmo porque, se assim não for, sequer o recurso pode ser destinado." (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. p. 633).

a subvenção econômica, sob pena de desperdício de dinheiro público, inadmissível na ordem jurídica brasileira[220]. Bem por isso que Régis de Oliveira ressalta:

> Sem dúvida alguma, a subvenção não pode se destinar a criar vantagem indevida a quem quer que seja. Imperará, sempre, o interesse público, que é derrogatório do particular. É verdade que, no caso brasileiro, a Comissão Mista de Orçamento ou as Comissões Financeiras estaduais ou municipais dependem da interferência parlamentar que apresente emenda. Caso não sobrevenha por emenda, há sempre a possibilidade de dotação própria, através de ato administrativo do chefe do Executivo ou de ministro de Estado e seus correspondentes nos Estados e Municípios. Sempre há disponibilidade de recursos para o atendimento de pessoas físicas e jurídicas que exercem atividade considerada de utilidade pública.[221]

Também, por força do artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal, as transferências correntes efetuadas às entidades privadas devem ser autorizadas por lei específica, ter previsão orçamentária (orçamento ou créditos adicionais) e obedecer às regras da lei de diretrizes orçamentárias. O artigo 167, incisos I e II, da Constituição Federal também vedam o início de projetos não incluídos no orçamento anual e a realização de despesas ou assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Complemente-se que, caso ocorra por mais de um exercício financeiro, deve estar prevista no orçamento plurianual, nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, da Constituição Federal e do artigo 5º, parágrafo 5º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, a subvenção não poderá ser permanente, tendo em vista a vedação no inciso IV do artigo 167 da CF/88.

Com o advento da Lei nº 13.019/14, regulamentou-se o repasse de transferências correntes do Estado para organizações da sociedade civil. Em seu bojo, há a previsão de três instrumentos: o termo de colaboração, o termo de fomento e o acordo de cooperação. Estes três são instrumentos por meio dos quais são

---

[220] Nesse mesmo sentido: "Ocorre que, por interpretação teleológica, o resultado é diferente. A finalidade do art. 17 é garantir que os recursos públicos sejam bem empregados. Isso requer que a entidade beneficiária da subvenção atenda a condições mínimas de funcionamento, como idoneidade financeira e condição técnico-operacional de realizar o serviço a que se destina. Assim, não há razão para restringir a norma apenas às subvenções sociais, pois também as subvenções econômicas somente se justificam se o beneficiário for idôneo. Dessa forma, pelo *telos* da regra, pode-se entender que o art. 17 é amplo: seja qual for o tipo de subvenção, somente poderá ser beneficiário aquele cuja estrutura comporte recebê-la." (CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos* públicos. pos. 2370).

[221] OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro.* p. 635.

formalizadas as parcerias estabelecidas pela administração pública com organizações da sociedade civil para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco.

A diferença entre os termos de colaboração e fomento reside na forma de proposta. De acordo com o inciso VII do artigo 2º da mencionada lei, os termos de colaboração tratam de ações propostas pela Administração Pública. Pelo inciso VIII, os termos de fomento tratam de parcerias propostas pelas organizações da sociedade civil.

Os referidos termos envolvem a transferência de recursos financeiros, enquanto, no acordo de cooperação, não, nos termos do inciso VIII-A do aludido comando legal.

O procedimento, em termos gerais, é o seguinte: há a manifestação de interesse social, onde as organizações da sociedade civil poderão apresentar propostas ao Poder Público para que ele exerça juízo de conveniência quanto a um chamamento público (conforme artigos 18 e 19 da Lei nº 13.019/14). Essa manifestação não implica, necessariamente, em um chamamento público, constituindo juízo discricionário do administrador público, bem como não suprime esta etapa (conforme artigo 21).

Caso entenda conveniente, o Ente Público lançará edital de chamamento público que deve, necessariamente, indicar a programação orçamentária que autoriza e viabiliza a celebração da parceria (conforme inciso I do parágrafo 1º do artigo 24). Nessa etapa, as organizações da sociedade civil apresentam suas propostas dentro dos requisitos previstos no artigo 27, formalizando um plano de trabalho com o recurso público a ser disponibilizado, bem como cumprindo os requisitos do artigo 33, 34, 39, 40 e 41.

Escolhida a proposta, motivadamente, ocorrerá a formalização pelo termo de colaboração, termo de fomento ou acordo de cooperação, nos termos do artigo 42 e seguintes. O instrumento, seja qual for, será acompanhado do plano de trabalho com todos os cronogramas de execução, detalhado minuciosamente (artigo 22), e terá validade apenas quando da publicação em meio oficial (artigo 38).

Deverá conter, também, a indicação expressa da existência de prévia dotação orçamentária para a execução da parceria, nos termos do artigo 35, inciso II.

As parcelas do recurso serão disponibilizadas mediante transferência eletrônica, nos termos do artigo 51 e seguintes. É permitida a aplicação financeira dos

recursos públicos. Anualmente, deverá ocorrer a prestação de contas, nos termos do artigo 63 e seguintes.

Essa, por sua vez, tem de conter o nexo de causalidade entre a receita e a despesa realizada, a sua conformidade e o cumprimento das normas pertinentes, sendo que sua análise levará em conta a verdade real e os resultados alcançados (conforme parágrafos 2º e 3º do artigo 64).

O chamamento público, no entanto, poderá ser desconsiderado, justificadamente, nas hipóteses dos artigos 30 e 31 (dispensa e inexigibilidade, respectivamente), quais sejam: i) urgência decorrente de paralisação ou iminência de paralisação de atividades de relevante interesse público, pelo prazo de até 180 (cento e oitenta) dias; ii) no caso de calamidade pública, guerra, grave perturbação da ordem ou paz social; iii) quando se tratar de realização de programa de proteção a pessoas ameaçadas; iv) no caso de atividades voltadas ou vinculadas a serviços de educação, saúde e assistência social, desde que executadas por organizações da sociedade civil previamente credenciadas pelo órgão gestor; v) inviabilidade de competição entre as organizações da sociedade civil em razão da singularidade do objeto ou se apenas uma conseguir alcançar determinado fim específico, especialmente quando previsto em tratado internacional ou decorrer de transferência para organização autorizada em lei, inclusive quando se tratar da subvenção de que se trata o artigo 12, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 4.320/64, observado o artigo 167, incisos I e II, da CF/88 e o artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal[222].

O artigo 29 da Lei nº 13.019/14 também dispensa o chamamento público quando envolver recurso decorrente de emendas parlamentares à lei orçamentária, bem como com relação aos acordos de cooperação, que não envolvem transferência de valores, exceto quando tiver um comodato como objeto.

Por fim, importante ressaltar a ressalva prevista no artigo 84 da mencionada lei. De acordo com o este, não se aplica aos termos de fomento e colaboração e

---

[222] Flavio Corrêa indica que: "Diferente do grande número de casos dispensados de licitação, ou seja, as trinta e três hipóteses da Lei 8.666, de 1993 (art. 24), em rumo bem mais restritivo o marco regulatório faculta apenas três situações em que resta desobrigado o chamamento público: *paralização da atividade desenvolvida por entidade do 3º setor, resultando isso em urgência pública; guerra ou grave perturbação da ordem social; programas de proteção a pessoas ameaçadas ou em risco de segurança.*" (TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. O marco regulatório das organizações da sociedade civil e o alcance dos auxílios e subvenções. *TCESP,* 24 jul. 2015. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-o-marco-regulatorio-das-organizacoes-da-sociedade-civil-por-flavio-correa-de-toledo-0. Acesso em: 12 out. 2019. p. 5).

acordos de cooperação os dispositivos da Lei nº 8.666/93 (Lei de licitações), bem como que os novos convênios ficaram restritos às parcerias entre entes federados.

3.2.3 Previsão e Execução Orçamentária

Apesar de considerável parte da doutrina tratar a subvenção como tema exclusivo do Direito Administrativo, faz-se mister sua análise com base no Direito Financeiro, uma vez que, em se tratando de repasse de verbas públicas, é imprescindível sua racionalização de discriminação nas peças orçamentárias.

Vale lembrar que a lei orçamentária é lei propriamente dita, em que pese substancial divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o tema[223]. No caso de a subvenção ocorrer em mais de um exercício financeiro, é imprescindível sua previsão também na lei plurianual, além de obedecer ao quanto disposto na lei de diretrizes orçamentárias, nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, da Constituição Federal e do artigo 5º, parágrafo 5º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Bem por isso que o artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal indica a necessidade de previsão orçamentária para quaisquer transferências correntes efetuadas em favor de organizações da sociedade civil, em consonância com o quanto disposto no artigo 167, incisos I e II, da Constituição Federal.

Também, consta como requisito para formalização de termo de colaboração, termo de fomento ou acordo de cooperação a indicação da dotação orçamentária, nos termos do artigo 35, inciso II, da Lei nº 13.019/14, como visto.

No entanto, a aplicabilidade da Lei nº 13.019/14 aos auxílios e subvenções sociais concedidos em lei orçamentária têm sido palco de debates na doutrina, tendo em vista o teor do inciso II do artigo 3º. No caso de auxílio ou subvenção debatido e aprovado em lei orçamentária, seria obrigatória a formalização via termo de fomento ou de colaboração (observando-se que, com o advento da aludida lei, os convênios ficaram restritos aos repasses entre Entes Públicos)?

---

[223] O Supremo Tribunal Federal chegou a afirmar que a lei orçamentária não é lei propriamente dita, conforme RT 282/859, Rel. Min. Cândido Mota. Régis de Oliveira cita entendimento de León Duguit de que orçamento é, na despesa, simples operação administrativa, enquanto a receita é lei. (DUGUIT, León. *Traité de Droit Constitutionnel*, 3. ed. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cia editeus, E. de Boccard, 1928. v. 2. p. 809).

Mariana Moreira e Kleyton Rogério[224] indicam que há diferença substancial entre fomentar com recursos públicos a atividade de uma entidade privada sem fins lucrativos via subvenção, para despesas de custeio, e firmar uma parceria para atingimento de uma finalidade proposta por um plano de trabalho. Assim:

> [...] a subvenção e a parceria têm naturezas distintas no tocante ao rito, devendo aquela obter previamente autorização legislativa, enquanto a parceria se insere no campo de discricionariedade da Administração Pública na execução de políticas públicas; e em relação ao objeto, pois a subvenção se destina fundamentalmente ao custeio da entidade sem fins lucrativos enquanto que a parceria objetiva a execução de um plano de trabalho, impondo limitações às despesas de custeio.[225]

A bem de se ver, na verdade, os dispositivos da Lei nº 13.019/14 não atingem as contribuições, uma vez que decorrem de lei específica, nos termos do parágrafo 6º do artigo 12 da Lei nº 4.320/64. A subvenção econômica, destinada a cobrir déficits, preços de mercado e revenda e bonificações a produtores, por óbvio, não são atingidas pela Lei nº 13.019/14. No entanto, com relação aos auxílios e subvenções sociais, modalidades de fomento a serem previstas nas peças orçamentárias, entendemos que são alcançados pelas disposições do aludido marco regulatório.

As organizações beneficiárias da subvenção social se enquadram na disposição do artigo 33 da Lei nº 13.019/14, qual seja, a ausência de finalidade lucrativa e voltados às finalidades públicas e sociais.

A doutrina indica, como visto, que não há necessidade de contraprestação em bens ou serviços na subvenção. No entanto, tal raciocínio não é integralmente procedente. A ideia de ausência de contraprestação não coaduna com os princípios norteadores da Administração Pública previstos no artigo 37 da Constituição Federal[226].

---

[224] MOREIRA, Mariana; ARAÚJO, Kleyton Rogério Machado. Subvenções sociais não são alcançadas pelo MROSC. *Consultor Jurídico*, 8 fev. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-fev-08/subvencoes-sociais-nao-sao-alcancadas-mrosc. Acesso em: 12 out. 2019.

[225] Idem, ibidem.

[226] Em sentido contrário: "Insistamos nesse ponto: os valores transferidos a título subvencional constituem apenas a participação do ente administrativo na realização da atividade fomentada, *não apresentando feição contraprestacional.*" (VALIM, Rafael. *A subvenção* do direito administrativo brasileiro. p. 142). Também anota Celso Antonio Bandeira de Mello: "Anote-se que as sobreditas outorgas *não são efetuadas com o estabelecimento de obrigações de contraprestações em sentido técnico*, mas apenas como dever de aplicar os recursos nas finalidades para que foram concedidos, submetendo-se à prestação de contas perante o Tribunal de Contas." (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 834).

Na verdade, não se exige uma contraprestação direta ao Ente Público subvencionador, mas, tendo em vista a transferência de recursos públicos a particulares, nada mais correto do que exigir sua aplicação em prol da sociedade, em prestígio ao atingimento da finalidade pública a ser alcançada e da indisponibilidade de valores públicos. De fato, o artigo 16, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 4.320/64, determina a observância de padrões mínimos de eficiência por parte das entidades subvencionadas, bem como que a subvenção deve ser a opção mais econômica para o Ente Público subvencionador.

O regramento previsto no estudado marco regulatório traz mecanismos republicanos capazes de coibir o mau uso do dinheiro público por parte do particular. Bem por isso que há a previsão de um plano de trabalho a ser apresentado pela organização da sociedade civil quando do chamamento público e que é parte fundamental do termo de colaboração ou de fomento.

Não é possível, portanto, que as subvenções sociais e os auxílios, tendo em vista a sua previsão em lei orçamentária, não sejam atingidos pelas disposições da Lei nº 13.019/14.

A uma porque, anteriormente, era muito comum, antes de se consubstanciar o repasse às organizações da sociedade civil, que fosse celebrado um contrato de repasse ou um convênio[227]. Ou seja, já ocorria a celebração de um termo de ajuste

---

[227] Interessante observar que, antes da Lei nº 13.019/14, havia a recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU) aos ministérios do Poder Executivo para instituir e regulamentar processos de chamamento e seleção públicos, conforme a Nota Técnica nº 19/2011 da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: "É oportuno mencionar entendimento do Tribunal de Contas da União - TCU acerca da realização de transferências de recursos ao setor privado. A Corte de Contas, reiteradamente, vem recomendando ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, à Casa Civil da Presidência da República e à Secretaria do Tesouro Nacional que regulamentem a obrigatoriedade de instituir processo de chamamento e seleção públicos previamente à celebração de convênios com entidades privadas sem fins lucrativos e estabeleçam critérios objetivamente aferíveis e transparentes para escolha das entidades privadas que receberão recursos por meio de convênios e outros instrumentos jurídicos utilizados para transferir recursos federais (como se pode observar no Acórdão TCU nº 1331/2008–Plenário; no Acórdão TCU nº 2066/2006–Plenário e no Acórdão TCU nº 1.777/2005-Plenário). No mesmo sentido, merece destaque a posição do Procurador Geral do Ministério Público no TCU. Segundo o Procurador, vultosos recursos públicos são repassados por meio de convênios e outros instrumentos congêneres com a absoluta falta de mecanismos legais para a escolha da entidade privada que será responsável pela realização do objeto do convênio. A legislação vigente conferiria discricionariedade ampla para a indicação da entidade particular a ser escolhida, o que de fato deveria ser evitado. Conforme Lucas Rocha, a ausência de mecanismo legal para disciplinar a matéria constitui um dos maiores ralos de dinheiro público, constante fonte de corrupções, fraudes, protecionismo e outros desvios. Porém, diante de tais constatações, o Procurador não defende a instauração pura e simples de uma licitação do tipo menor preço, uma vez que não seria aplicável na celebração de convênios entre Poder Público e particulares, por se tratar de um regime de mútua cooperação. Ele defende a tese da escolha da entidade privada por meio da adoção de mecanismos semelhantes aos do concurso, nos termos do art. 22, § 4º, da Lei nº 8.666, de 1993. Haveria, então, a

entre Poder Público e particular que antecedia o repasse da verba pública. No marco regulatório estudado há, apenas e tão somente, a padronização do instrumento pertinente no caso de repasses para parcerias. A bem de se ver, o artigo 84 da Lei nº 13.019/14 delimitou os convênios para transferências entre os entes federados.

A duas porque o próprio marco regulatório delimita a necessidade de dotação orçamentária prévia como condição essencial para a realização do chamamento público (conforme o artigo 24, parágrafo 1º, inciso I) e da elaboração do termo de fomento ou de colaboração (conforme o artigo 35, inciso II), coadunando-se com o quanto previsto no artigo 167, incisos I e II, da Constituição Federal e do artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se de regra jurídica que permite o controle e a prestação de contas mais acurada. A subvenção, como qualquer ato administrativo e financeiro, está pautada na legalidade, sendo, pois, indispensável a previsão legal autorizando o referido gasto público.

Por fim, como será visto mais adiante, há a previsão, inclusive, de prestação de contas simplificada em determinadas situações. Em suma, não pode a organização social beneficiada com dinheiro público não se submeter a um planejamento de trabalho, tampouco se esquivar da pertinente prestação de contas. Tal como exigido ao Poder Público, trata-se de consequência lógica da utilização de valores que pertencem à sociedade.

Nesse sentido, também, Flávio Côrrea indica:

> Norma geral de orçamento e contabilidade pública, a Lei 4.320, de 1964, não regula o plano de trabalho, o processo de escolha, a transparência, a forma de acompanhamento e de prestação de contas das instituições que recebem dinheiro público. Não se pode dizer que tal instrumento seja, apenas ele, a lei específica que afasta auxílios e subvenções do marco regulatório (art. 3º, III, da Lei 13.019). De fato, a Lei 4.320 não regula ***toda*** uma parceria com o terceiro setor; pouquíssimos trechos se limitam a mostrar que, voltadas a assistência social, saúde, educação e cultura, as instituições possam receber subvenções sociais (*para despesas correntes*), auxílios (*para despesas de capital*) ou contribuições (*para gastos correntes ou de capital, dependendo do regrado em lei local específica*), sem embargo

---

publicação prévia de edital com o chamamento dos interessados e a indicação geral dos aspectos gerais do objeto do convênio, inclusive dos valores envolvidos e dos requisitos relativos à capacidade técnica da entidade a ser escolhida, entre outros pontos de menor relevo". O Decreto nº 7.568/2011 chegou a introduzir algumas alterações, mas foi com a Lei nº 13.019/14 que as boas práticas administrativas com relação ao repasse de valores a entidades do terceiro setor foram consolidadas. (BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Nota Técnica nº 19/2011. Brasília, DF: COFF, 2011. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2011/nt19.pdf. Acesso em: 12 out. 2019).

> de condicionar ao óbvio bom funcionamento da instituição subvencionada.[228]

Por fim, questão interessante que exsurge é: a previsão da subvenção no instrumento orçamentário gera direito ao recebimento? Ou seja, a mera previsão gera direito adquirido ao particular beneficiado com a verba pública. Há divergência na doutrina.

Rafael Valim, por exemplo, entende que a subvenção é "[...] conferida ao seu beneficiário com o óbvio propósito de perdurabilidade, futuridade e não precariedade". Assim, "[...] traduz direito adquirido, cuja petrealidade é oponível até mesmo contra o Poder Constituinte reformador, a teor do que preceitua o art. 5º, XXXVI, em conjunto com o art. 60, §4º, IV, ambos da Constituição Federal." [229] Regis de Oliveira, por seu turno, indica que "[...] não há direito à subvenção. É mera expectativa de direito, a depender seu exercício de circunstâncias empíricas e da fiscalização do agente público encarregado não só da liberação dos recursos, mas de seu destino." [230] Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a simples previsão de uma verba de auxílio a determinada instituição privada não gera direito subjetivo, sob a justificativa de que a lei orçamentária não é lei propriamente dita.[231]

Não é possível concordar com a justificativa do Supremo Tribunal Federal no tocante a não ser a lei orçamentária lei propriamente dita. A bem de se ver, a lei orçamentária, discutida e aprovada pelo Poder Legislativo mediante proposta do Poder Executivo, reúne todas as condições jurídicas necessárias para ser "lei".[232]

---

[228] TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. *O marco regulatório das organizações da sociedade civil e o alcance dos auxílios e subvenções*. p. 12.
[229] VALIM, Rafael. *A subvenção* no direito administrativo brasileiro. p. 144.
[230] OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito* financeiro. p. 636.
[231] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *RE 34.581/DF*. Relator: Min. Candido Motta, 5 de dezembro de 1957. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/626882/recurso-extraordinario-re-34581-df/inteiro-teor-100368758. Acesso em: 28 out. 2020.
[232] Para Harada, "[...] a lei orçamentária difere das demais leis, caracterizadas por serem genéricas, abstratas e constantes ou permanentes. Ela é, na verdade, uma lei de efeito concreto para vigorar por um prazo determinado de um ano, fato que, do ponto de vista material, retira-lhe o caráter de lei. Exatamente essa peculiaridade levou parte dos estudiosos a sustentar a tese do orçamento como ato-condição. Sob o enfoque formal, no entanto, não há como negar a qualificação de lei. Portanto, entre nós, o orçamento é uma lei ânua, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas, necessárias à execução da política governamental." (HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas. p. 83). Régis de Oliveira indica que a discussão é inócua e não gera efeito prático algum: "Buscar-se-ia, então, dar-lhe uma natureza jurídica própria. Para quê? A tentativa é ociosa. Que consequência poderiam daí resultar se dissermos que se cuida de lei em sentido formal, material ou ser ato-condição? Nenhuma consequência". E prossegue: "Insisto: o que vale notar é que a Lei Orçamentária *não é uma lei do Estado*. É *da sociedade*. Em que sentido? Não cabe ao governo dispor dela da forma como lhe aprouver. Deve-lhe obediência integral. É o *povo*, por seus

No entanto, de fato, a mera previsão no orçamento não gera direito adquirido ao beneficiário em relação ao recebimento da quantia. Trata-se de expectativa de direito, a depender de inúmeros fatores que limitam a atuação do administrador público quando da execução orçamentária. A subvenção, tal como qualquer outra previsão orçamentária, pode ser contingenciada no caso, por exemplo, de não concretização da arrecadação tributária[233].

Em outras palavras, tendo em vista que as necessidades da sociedade são infinitamente superiores à capacidade de qualquer orçamento, o planejamento tributário deve ocorrer fixando-se as despesas com as receitas estimadas na Lei Orçamentária Anual. No entanto, no caso de não concretização dessas receitas, as despesas ficam contingenciadas, aguardando-se a entrada de verba no caixa do Estado. Não é possível se falar em responsabilidade do Estado nesse caso em decorrência do não atendimento a suposto direito subjetivo da entidade subvencionada. Vale ressalvar que a atuação do Poder Público na subvenção é meramente supletiva, cabendo à organização da sociedade civil a gestão de seus próprios recursos e investimentos.

Nos precisos termos de Regis de Oliveira[234], a única hipótese de responsabilidade do Estado vislumbrada no caso seria a de disponibilizar recursos financeiros a instituições sem antes proceder à prévia fiscalização, ou promovê-la de forma duvidosa, gerando desperdício de dinheiro público em afronta ao princípio da indisponibilidade das verbas públicas.

---

representantes, quem decide o que quer. Por pior que seja o Poder Legislativo, é ele que encarna os sentimentos populares. É através dele que se concretizam as pretensões, as ilusões e as utopias de toda uma população, abandonada, é verdade, mas titular da soberania e das decisões últimas do Estado. Sabidamente, as decisões encontram-se no desejo de alguém (o dominador), mas é ao povo que se deve satisfação. Nele residindo o poder constituinte, pode, a qualquer tempo, retomar, pela revolução, as rédeas da Nação. Será sempre um povo dominado, mas ilusoriamente acreditando que detém o controle das decisões, ao menos por algum tempo, até que os fervores se arrefeçam. Em suma: a discussão estéril e inócua leva à conclusão de que o orçamento é peça de garantia da sociedade contra o Estado. O que realmente vale é que o orçamento é lei de *estrutura* do Estado, que prefixa os desejos da sociedade no buscar o asseguramento dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal. Tem conteúdo fortemente político, de realização dos desejos do povo." (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro.* p. 550-551).

[233] Harada entende que a prática de contingenciamentos frequentes inviabiliza o projeto aprovado pela sociedade, representada pelo Legislativo, causando mais danos do que benefícios: "A contenção de gastos por meio do contingenciamento de despesas, frequentemente anunciada por diferentes governos, corresponde mais as práticas deletérias visando à inexecução do orçamento aprovado pela sociedade do que à efetiva economia de recursos financeiros. Do contrário, com tantos 'contingenciamentos' deveria estar ocorrendo superávit e não déficit como vem acontecendo." (Idem, ibidem, p. 27).

[234] OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*..., p. 636.

Cumpre ressaltar, ademais, que, nos termos dos artigos 58 a 62 da Lei nº 13.019/14, o monitoramento e avaliação das políticas públicas perpetradas pelo particular, valendo-se da subvenção social ou auxílio, deve ser efetuada por um gestor, nomeado pelo administrador público, responsável pelo acompanhamento e fiscalização da parceria.

3.2.4 Ética e Prestação de Contas

Por fim, importa salientar os aspectos éticos da concessão de subvenções a entidades da sociedade civil, bem como a obrigação de prestação de contas. De proêmio, importa observar que, independente de qualquer disposição legal nesse sentido, a prestação de contas é corolário da utilização de qualquer verba pública, em decorrência do princípio democrático, republicano e da indisponibilidade das verbas públicas. Bem por isso que os Poderes da República, quando da execução orçamentária, devem submeter suas decisões e gastos a Tribunais de Contas e ao Poder Legislativo, representativo da sociedade, para tomada de contas.

Mas, antes deste passo, quatro etapas são essenciais para conferir à subvenção aspecto ético almejado pelo ordenamento jurídico brasileiro: i) a avaliação de que se trata de um instrumento mais econômico do que uma atuação direta do Estado na finalidade social pretendida; ii) o cumprimento dos requisitos legais por parte da organização social beneficiada; iii) a correta fiscalização prévia pela Entidade Pública subvencionadora com relação às condições de funcionamento do subvencionado; e iv) transparência e publicidade com relação aos atos de formalização de parcerias entre o Poder Público e as entidades da sociedade civil.

A primeira etapa, prevista no artigo 16, *caput in fine*, da Lei nº 4.320/64, prestigia, tal como as demais, a indisponibilidade das verbas públicas. Isso porque não faz sentido a subvenção demandar mais esforço econômico pelo Poder Público do que sua atuação direta. A bem de se ver, quando da fundamentação da subvenção, seja na previsão orçamentária, seja nos procedimentos de chamamento público ou de consolidação dos termos de fomento ou de colaboração, há a obrigatoriedade, por parte do gestor público, de avaliar, com adequado substrato e estudos, a possibilidade de atuação direta na finalidade social pretendida. Caso o resultado econômico seja de menor despesa com a subvenção, deverá por esta optar.

Entendemos, no entanto, que, caso prefira o administrador público atuar diretamente na finalidade social mesmo sendo a opção mais dispendiosa, assim poderá proceder. Isto porque não há óbice jurídico para a atuação direta do Estado em finalidade sociais, muito pelo contrário. Com relação à subvenção, por sua vez, há vedação expressa de se optar pelo instituto no caso de demandar maior esforço econômico por parte do Estado, sendo sua atuação, via entidades da sociedade civil, meramente supletiva. Nesse sentido:

> Nestas condições, as subvenções não devem representar a regra, mas ser supletivas da ação da iniciativa privada em assuntos sociais. Isto significa que, se o ente governamental desejar ou puder entrar neste campo de atividades, deverá fazê-lo diretamente por sua ação, reservando as subvenções, apenas, para suplementar e interessar a iniciativa dos particulares.[235]

Com relação aos requisitos, reportamo-nos ao item supra que tratou dos requisitos necessários para a subvenção. Ressalte-se, com relação aos dispositivos da Lei nº 4.320/64: i) que as instituições devem ser da assistência social, médica e/ou educacional; ii) que a subvenção deve guardar proporcionalidade com o serviço que será prestado à população, possuindo caráter supletivo da atuação do particular; e iii) que é necessária dotação orçamentária específica e prévia à concessão da subvenção.

Com o advento da Lei nº 13.019/14 (artigo 33), outrossim, há outros requisitos que se somaram àqueles. A instituição beneficiária deverá conter, em suas normas de organização interna: i) previsão de objetivos voltados à promoção de atividades e finalidades de relevância pública e social; ii) normas de destinação de seu patrimônio líquido a outras instituições de igual natureza no caso de dissolução; e iii) escrituração de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Além do mais, a organização da sociedade civil beneficiária deve possuir: i) no mínimo, um, dois ou três anos (a depender do edital de chamamento) de cadastro ativo no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); ii) experiência prévia comprovada na realização do objeto da parceria ou de objeto com natureza semelhante; e iii) instalações, condições materiais e capacidade técnica e operacional

---

[235] MACHADO JUNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 36. ed. Rio de Janeiro: IBAM. p. 75.

para o desenvolvimento das atividades previstas na parceria, bem como para cumprimento das metas estabelecidas.

Bom ressalvar que, caso não haja organizações que cumpram o primeiro requisito, poderá a Administração Pública reduzir mediante ato específico. No entanto, trata-se de exceção, uma vez que se objetiva afastar as “entidades fantasmas” do certame.

São importantes, também, as vedações previstas no artigo 29 do estudado marco regulatório, mormente com relação à proibição de a entidade beneficiada ter, como dirigente, membro de Poder ou do Ministério Público e dirigente de órgão ou entidade da administração pública da mesma esfera governamental na qual será celebrado o termo de colaboração. Tal vedação estende-se aos cônjuges ou companheiros, bem como parentes em linha reta, colateral ou por afinidade, até o segundo grau.

A terceira etapa, por sua vez, diz respeito à fiscalização da entidade beneficiária como requisito essencial à concessão da subvenção (artigo 17 da Lei nº 4.320/64 e artigo 35, inciso III, da Lei nº 13.019/14). Trata-se, como visto, de exercício prévio do poder de política do Estado e constitui etapa essencial para a ética do instituto.

A quarta e última etapa corresponde à publicidade e transparência dos procedimentos de manifestação de interesse social e de chamamento, bem como dos termos de colaboração e fomento celebrados com as organizações da sociedade civil.

Em consonância com a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11), os artigos 10 a 12 da Lei nº 13.019/14 preveem os comandos à Administração Pública e à organização beneficiária com relação à transparência de todos os passos da parceria. Trata-se de importante mecanismo para a consolidação dos princípios democrático e republicano.

A bem de se ver, a administração pública deve manter, em seu sítio eletrônico oficial, a relação das parcerias celebradas e os respectivos planos de trabalho durante o período de vigência até 180 dias do encerramento. As organizações, por seu turno, devem manter, em seu sítio eletrônico oficial e em local visível de sua sede social, as parcerias celebradas com o Poder Público. Tais informações devem conter, no mínimo: i) a data de assinatura, identificação do instrumento de parceria e o órgão da administração pública responsável; ii) o nome da organização beneficiada e seu número de inscrição no CNPJ; iii) a descrição do objeto da parceria; iv) o valor total da parceria e os valores liberados, se o caso; v) a situação da prestação de contas; e

vi) o valor da remuneração da equipe de trabalho e suas funções, quando a verba pública decorrente da parceria servir para a remuneração dos funcionários da organização da sociedade civil.

Vale lembrar que a transparência abarca, também: i) a discussão nas Comissões Mistas de Orçamento ou Comissões de Orçamento dos demais entes federados; ii) a discussão nas Casas Legislativas respectivas; iii) a necessidade de correta publicação das leis orçamentárias que tenham previsão da subvenção ou auxílio; e iv) o julgamento das prestações de contas nos respectivos Tribunais de Contas e nas Casas Legislativas responsáveis pela fiscalização da execução orçamentária.

Importante ressaltar que, por se tratar de verbas públicas, as subvenções e auxílios concedidos às organizações sociais são impenhoráveis, nos termos do artigo 100 do Código Civil e dos artigos 832 e 833, inciso I, do Código de Processo Civil. Bom ressaltar que, nos termos do inciso IX do artigo 833 do *novel codex*, são impenhoráveis os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde e assistência social, a reforçar o entendimento de impenhorabilidade supra citado.

Outrossim, a má utilização/concessão dos recursos públicos a título de subvenção ou auxílio está sujeita à lei de improbidade administrativa, nos termos do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 8.429/92.

No Estado de São Paulo, o Tribunal de Contas[236] sumulou hipóteses interessantes a respeito da subvenção. A Súmula nº 1 indica a ilicitude de subvenção de bolsa de estudo e assistência hospitalar com caráter personalíssimo. Isso porque, constituindo verba pública, sua aplicação deve reverter em benefícios para toda a sociedade, em prestígio aos princípios democrático e republicano.

A Súmula nº 3 do Tribunal de Contas do Estado de SP, por seu turno, indica a ilicitude na concessão de subvenção ou auxílio a entidades com fins lucrativos ou com finalidade específica de valorização patrimonial.

Em que pese a intenção de reforçar o intuito social dos instrumentos financeiros, acreditamos que tal entendimento esbarra no quanto disposto no artigo 19 da Lei nº 4.320/64. Isso, porque, pela redação da lei, há a possibilidade de

---

[236] SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. *TC-A-063433/026/90*. São Paulo: TCE, 18 jul. 2019. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/resolucao/atualiza-e-aperfeicoa-repertorio-sumulas-jurisprudencia. Acesso em: 23 set. 2020.

subvenção a entidades com finalidades lucrativas quando houver previsão expressa em lei especial. Além do mais, a subvenção, na modalidade econômica, pode ser concedida na forma de bonificação a produtores de determinados gêneros e materiais, nos termos da alínea “b” do parágrafo único do artigo 18 do aludido diploma legal.

A Súmula nº 4, por fim, dispõe que “[...] as despesas somente poderão correr a conta da destinação constante do ato concessório.” [237] Tal entendimento apenas ratifica o quanto disposto na Lei nº 13.019/14, com o que a entidade subvencionada deverá respeitar as metas, os projetos e o cronograma constante do plano de trabalho presente no instrumento de parceria firmado com o Poder Público.

Questão interessante é com relação à aplicação da verba pública em fim diverso do quanto estabelecido no plano de trabalho. Há de se cogitar em responsabilidade do particular nesse caso? No nosso entendimento, importa observar se a finalidade pública foi atingida na execução da parceria com o poder público.

De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello:

> Para cada finalidade que a Administração pretende alcançar existe um ato definido em lei, pois o ato administrativo caracteriza-se por sua tipicidade, que é o atributo pelo qual o ato administrativo deve corresponder às figuras definidas previamente em lei como aptas para produzir determinado resultado.[238]

A finalidade a ser atingida pela subvenção é definida em lei. A saber, pretende-se alcançar, na seara das subvenções sociais e dos auxílios, incrementar serviços sociais, educacionais e médicos à população. O Estado pode atuar nestas áreas de forma ativa; no entanto, há permissivo constitucional e legal para que aja supletivamente à atuação dos particulares nas finalidades públicas, incentivando-os.

O fim específico de um determinado ato administrativo (*in casu*, da parceria com o particular) não se confunde com a finalidade pública por ele pretendida. Bem por isso que a alteração do fim não gera, em princípio, responsabilidade à organização subvencionada. Deve-se constatar se foi atingida a finalidade pública[239] objetivada pelo ato administrativo.

---

[270] SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. *Súmula 4*. As despesas somente poderão correr à conta da destinação constante do ato concessório. São Paulo: TCE, [1991].

[238] MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo.* 29. ed.,rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2011. p. 109; 409.

[239] Nesse sentido: “Os tribunais têm entendido que não há agressão ao ordenamento normativo em tal hipótese. É que a finalidade pública de qualquer sorte foi alcançada, independentemente da destinação

No entanto, é cabível uma ressalva. Com os procedimentos previstos na Lei nº 13.019/14 (manifestação de interesse social, chamamento público, instrumentalização específica da parceria e plano de trabalho), há uma maior especificação das parcerias. Bem por isso que a análise de eventual desvio de fim deve ser feita caso a caso, sob a ótica dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Tome-se como exemplo um chamamento público voltado a instituições da sociedade civil da área da saúde, sem finalidades lucrativas, para concessão de auxílio para a construção de um novo hospital em região periférica e carente de um Município. As instituições apresentam suas propostas de trabalho e a Administração Pública, motivadamente, escolhe uma delas. São cumpridos todos os requisitos, inclusive os de fiscalização, e constata-se as condições de funcionamento da instituição parceira.

No entanto, a organização subvencionada utiliza a verba pública recebida para ampliar o número de leitos em outro hospital de sua administração, localizado em outra região do Município, não tão carente. É evidente que o valor encampado foi atendido (investimento na saúde) e resultou em um incremento em favor da sociedade (aumento do número de leitos hospitalares). Mas, a finalidade pública era atender uma região específica do Município, carente de políticas públicas na área da saúde. Entende-se, *in casu*, pela responsabilidade da instituição parceira por evidente desvio de finalidade na execução do plano de trabalho.

Há de se questionar, também, a respeito da necessidade de aplicação dos recursos nas finalidades públicas no mesmo exercício financeiro de recebimento. Deve-se observar a razoabilidade e a proporcionalidade no caso concreto. Isso, porque, como visto, a subvenção e o auxílio não são direitos adquiridos das entidades beneficiárias e, no curso da execução orçamentária, podem ser contingenciados, fazendo com que verbas que deveriam ser recebidas no início do ano só se concretizem no final. Porém, a mora substantiva na aplicação dos recursos públicos recebidos devem ser investigados e, se for o caso, a organização que não os administra bem pode ser responsabilizada.

---

específica. É a distinção que já fizemos entre fim e finalidade como elemento do ato administrativo. O primeiro é o fim imediato. O segundo, o valor encampado pelo ordenamento. Exemplifiquemos: a finalidade é a educação (art. 205 da CF) como valor encampado. Para atender a tal finalidade, pode o agente construir uma escola, comprar uniformes escolares, dar merenda, pagar melhor os professores. Desde que os recursos públicos sejam destinados à finalidade educação, o fim é legítimo." (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro,* p. 638).

Mais uma vez, com o advento da Lei nº 13.019/14, há maior clareza na execução das atividades previstas na parceria entre instituições particulares e o Poder Público. No instrumento de parceria, há um plano de trabalho com cronograma pré-estabelecido, o que facilita o controle da execução dos trabalhos pelo gestor nomeado pelo administrador público. Repise-se, porém, que a mora na liberação dos valores não constitui responsabilidade do Estado. Isto porque, como cediço, a subvenção não gera direito adquirido à instituição beneficiária.

Por fim, há a obrigatoriedade, quando do recebimento de subvenções e auxílios, mediante instrumento de parceria, de apresentar prestação de contas ao Estado. Decorrência lógica dos princípios republicano, democrático e da indisponibilidade das verbas públicas, a prestação de contas constitui importante instrumento que possibilita o controle da sociedade quando à utilização das verbas públicas.

Esse controle, aliás, inicia-se com a transparência e publicidade das parcerias firmadas entre o Poder Público e os particulares, como visto. A bem de se ver, com isto, caso cumpridos os requisitos legais, em prestígio aos princípios democrático e republicano, ter-se-á maior fiscalização por parte da sociedade e de auditorias particulares, aumentando-se o escrutínio popular.

O artigo 65 do estudado marco regulatório inovou ao prescrever que a prestação de contas deve se dar na modalidade eletrônica, para que qualquer interessado consiga visualizar, reforçando a transparência e publicidade indispensáveis às parcerias firmadas entre o Poder Público e as organizações sociais. No entanto, a organização social deverá manter, em seus arquivos, os documentos originais digitalizados pelo prazo de 10 (dez) anos.

Porém, tem-se os meios oficiais de controle. Trata-se da obrigatoriedade de prestação de contas quando do término da parceria ou, se ela exceder um ano, do exercício financeiro correspondente. As normas, diretrizes e prazos estarão dispostos no plano de trabalho firmado entre o Poder Público e a organização da sociedade civil, devendo aquele fornecer a essa manuais específicos tendo, como premissas, a simplificação e a racionalização dos procedimentos.

A prestação de contas deverá ser elaborada com elementos que permitam ao gestor da parceria avaliar o andamento ou concluir que seu objeto foi executado nos exatos termos do quanto pactuado.

A organização subvencionada deve se valer da descrição pormenorizada das atividades realizadas e do alcance das metas e dos resultados esperados até o período que trata a prestação de contas. Bem por isso que deverá juntar um relatório de execução do objeto, com as atividades e projetos desenvolvidos, e um relatório de execução financeira, com a descrição das receitas e despesas realizadas e sua vinculação com o objeto da parceria, tudo a possibilitar a análise e emissão de parecer técnico pelo gestor.

Os dados fornecidos pela instituição beneficiária serão analisados com intuito de estabelecer nexo de causalidade entre a receita e a despesa realizada, bem como a sua conformidade e o cumprimento das normas pertinentes à parceria. A análise, por sua vez, buscará a verdade real e os resultados alcançados, a fim de se constatar o atingimento, ou não, do interesse público almejado com o repasse de verbas públicas ao particular.

3.2.4.1 Vedações à Subvenção

Por fim, é imperativa a análise das vedações, implícitas e explícitas, à concessão da subvenção. É bem verdade que são previstos inúmeros requisitos ao longo de todo o processo de concessão de verbas públicas (auxílios e subvenções) cujo descumprimentos ensejam a vício da parceria firmada entre o Poder Público e a instituição particular.

Entretanto, os requisitos não são, em si, vedações à concessão da subvenção, mas regras que devem ser cumpridas para que se tenha um ato administrativo válido. Bem por isso que, *e. g.*, deve-se ter dotação orçamentária prévia à elaboração de algum instrumento de fomento/colaboração, plano de trabalho etc.

Não é possível confundir regras de procedimento com vedações. Tratemos especificamente da subvenção social, objeto principal do presente estudo. É vedada a subvenção social a instituições que não tratem de assistência social, médica ou educacional. Isso porque apenas estas são as destinatárias da atuação supletiva do Estado na subvenção. Também, é vedado ao Estado a subvenção a instituições que não se encontram em condições adequadas de funcionamento.

A Lei nº 13.019/14 trouxe, também, um rol de vedações explícitas nos seus artigos 39 a 41. São as mais relevantes: i) ter, como dirigente, membro de Poder ou do Ministério Público e dirigente de órgão ou entidade da administração pública da

mesma esfera governamental na qual será celebrado o termo de colaboração ou de fomento, estendendo-se a vedação aos respectivos cônjuges e companheiros, bem como parentes em linha reta, colateral ou por afinidade, até o segundo grau, e ii) parcerias cujo objeto envolva ou inclua, direta ou indiretamente, delegação de funções de regulação, fiscalização, de exercício do poder de polícia ou de outras atividades exclusivas de Estado.

No entanto, subsiste como a mais significativa, a vedação disposta no inciso I do artigo 19 da Constituição Federal: a vedação de subvenção de igrejas e cultos religiosos. É ela que passamos a analisar a seguir.

3.3 O FOMENTO DE INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

3.3.1 Subvenções, Auxílios e Contribuições a Entidades Religiosas

O inciso I do artigo 19 da Constituição da República Federativa do Brasil proíbe a subvenção aos cultos religiosos e igrejas. Trata-se de vedação constitucional que não permite o repasse de verbas públicas para a manutenção de cultos de qualquer credo religioso. Da mesma forma que o Estado não pode embaraçar o funcionamento do templo de qualquer culto, ou o desenvolvimento de cultos, pela via regulatória abusiva ou tributária (como já estudado), também deve se abster de incentivar, financeiramente, tais instituições.

Entendemos, no presente trabalho, que a expressão “subvenção”, inserida no inciso I do artigo 19 da Constituição, deve ser interpretada ampliativamente, de modo a abarcar os auxílios e as contribuições[240]. Ora, se não é possível o repasse de verbas públicas para despesas de custeio, quiçá para as despesas de capital dos templos de qualquer culto em sua finalidade essencial.

Como cediço, o aspecto religioso é inerente ao homem, constituindo aspecto importantíssimo para sua própria identificação, pessoal e no seu derredor, bem como para entender o que o cerca. Trata-se de aspecto íntimo que aflora sentimentos e

---

[240] Nesse mesmo sentido: “Estou em que, em realidade, a Constituição reporta-se à noção de subvenção, no seu artigo 9º, em sentido amplo.” (GRAU, Eros Roberto. Doação à Instituição Religiosa e a Emenda Constitucional nº 1/69. *Revista da Faculdade de Direito*, *Universidade de São Paulo*, v. 76, p. 255-271, 1981. Disponível em: http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66925. Acesso em: 12 out. 2019).

emoções que podem, inclusive, influenciá-lo significativamente na tomada de decisões.

No entanto, as perspectivas religiosas são plurais. Não há consenso sobre o que é "certo" e o que é "errado". A cosmovisão de como foi o passado, em que termos se dá o presente e como será o futuro está longe de ser uma unanimidade.

Vale destacar que a religião carrega, em si, forte aspecto ideológico. Os tempos, além de elevar o homem ao sobrenatural com seus cultos e ritos sagrados, correspondem a espaços onde são formadas e transmitidas opiniões de cunho diversos, inclusive políticas. Bem por isso, é importante ressalvar a participação do Estado nestes assuntos.

Trata-se da impessoalidade[241] que rege a Administração Pública. Não é possível que o Estado incentive determinados espaços de opinião, inclusive política, em detrimento de outros. O princípio republicano, também, aflora neste sentido. A "coisa" é pública e, portanto, pertence a todos, em sua mistura cultural e ideológica.

Importante ressaltar que, de acordo com Hely Lopes Meirelles[242], a impessoalidade impõe, necessariamente, a observância do princípio da igualdade, devendo tratar de forma isonômica todos aqueles que se encontram em uma mesma situação fática e jurídica. Os desiguais, por seu turno, deveriam ser tratados desigualmente. Destaque-se, no entanto, que, na visão de Scaff, não é suficiente esse tratamento isonômico. O princípio da igualdade, dados os imperativos que coordenam a atuação estatal, mormente os objetivos fundamentais da República, exige a diminuição das desigualdades que colocam os membros da sociedade em níveis diferentes, a fim de que seja alcançada a liberdade igual[243].

---

[241] Para Celso Antonio Bandeira de Mello: "Nele se traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimentosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideologias não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie." (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo,* p. 114).

[242] Nesses termos: "Do Exposto constata-se que o princípio em foco está entrelaçado como princípio da igualdade (arts. 5º, I e 19, III, da CF), o qual impõe à Administração tratar igualmente a todos os que estejam na mesma situação fática e jurídica. Isso significa que os desiguais em termos genéricos e impessoais devem ser tratados desigualmente em relação àqueles que não se enquadram nessa distinção." (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35. ed. 2009. p. 94).

[243] Nesse sentido: "Quanto maior for a distância entre essas duas riquezas, menor o grau de *liberdade igual* que terão. A *desigualdade econômica desiguala as liberdades, havendo uma* liberdade desigual [...]. O *orçamento republicano* é aquele que busca maior grau de isonomia entre as pessoas, permitindo que elas alcancem o efetivo gozo da *liberdade igual*, e isso deve se dar nesse âmbito, através de mecanismos financeiros de arrecadação, gasto e endividamento públicos, o que é refletido no orçamento." (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual:* ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. p. 271).

Neste passo, importante ressaltar o termo constitucionalmente utilizado. Ao proibir a subvenção, a Constituição coibiu, especificamente, o repasse de verbas públicas para a manutenção (despesas de custeio) de templos religiosos e, por conseguinte, de cultos religiosos. O fomento, no entanto, pode ocorrer pela via de subvenção, auxílio e contribuição.

De pronto, não é cabível cogitar a subvenção econômica a templos de qualquer culto, uma vez que tal modalidade de fomento destina-se especificamente para cobrir déficits de empresas públicas e diferenças de preço e de mercado e para conceder bonificações a produtores de determinados gêneros e materiais. Como a atividade religiosa, em seus cultos, não abarca qualquer uma dessas hipóteses, é de se constatar a inadmissibilidade da subvenção econômica.

Com relação aos auxílios, cabe uma análise mais detalhada. Trata-se de modalidade de fomento destinada a cobrir despesas de capital, tais como investimentos e inversões financeiras. Ora, se o comando constitucional proibiu a intervenção do Estado na manutenção do culto religioso, que dirá na sua expansão. Daí porque, dada a palmar incompatibilidade com a laicidade do Estado, espelhada no artigo 19, inciso I, da CF/88, há a vedação à concessão de auxílios.

Quanto às contribuições, que podem ser destinadas tanto às despesas de custeio como às de capital, com a diferença de previsão em lei específica, aplica-se o mesmo entendimento dos auxílios e subvenções.

3.3.2 Subvenção Social e Instituições Religiosas

Como visto, o comando constitucional vedou a subvenção a cultos religiosos e igrejas (exatos termos utilizados pelo constituinte originário). Aliás, demonstramos a impossibilidade da subvenção econômica à instituições religiosas, tendo em vista que não se enquadram em quaisquer das hipóteses do artigo 18 da Lei nº 4.320/64. No entanto, qual o alcance da vedação prevista no artigo 19, inciso I, da Constituição Federal?

A análise do alcance da vedação constitucional de subvenção a igrejas e cultos religiosos deve passar por um estudo da norma jurídica. O comando constitucional é este:

> **Art. 19.** É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **I –** estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvenciona-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência e aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Em um primeiro momento, a Constituição proibiu o estabelecimento de cultos religiosos e de templos oficiais. Isso porque, além da separação entre a Igreja e o Estado, procurou-se afastar esse último de instituir centros de doutrina religiosa oficiais. Percebe-se uma tripla intenção.

Como visto, a religião permeia a vida humana há milênios. Trata-se de aspecto fundamental e, notadamente, íntimo do ser humano. É sua ideologia de vida, sua forma de constituir a vida.

Agamben[244], ao estudar os componentes dos monastérios, identificou uma verdadeira forma-de-vida praticada pelos monges. Nesse sentido, identificava que "[...] o monasticismo foi uma tentativa, talvez a mais extrema e rigorosa, de realizar a *forma vitae* do cristão e definir as figuras da prática na qual ela se dá." De fato, o cenóbio aparecia como um campo de forças ocupado por duas tensões opostas: "[...] uma para que a vida seja uma liturgia, e outra para que a liturgia se transforme em vida." [245] Ou seja: "[...] por um lado, tudo se faz regra e ofício, de modo que a vida parece desaparecer; por outro, tudo se faz vida, os 'preceitos legais' se transformam em 'preceitos vitais', de maneira que a lei e a própria liturgia parecem abolir-se." [246] E arremata:

> É nesse campo de tensões históricas que, ao lado da liturgia e quase em concorrência com ela, começa lentamente a abrir caminho algo parecido com um novo plano de consistência da experiência humana. É como se a forma-de-vida em que a liturgia se transformou procurasse pouco a pouco emancipar-se dela e, mesmo caindo incessantemente nela e procurando obstinadamente liberar-se dela, deixasse entrever uma outra e incerta dimensão do agir e do ser.
> A forma-de-vida é, nesse sentido, aquilo que deve ser arrancado incessantemente da separação que o mantém à liturgia. A novidade do monasticismo não foi apenas a coincidência entre vida e norma numa liturgia, mas também, e sobretudo, em seu máximo êxito, a busca e a identificação de algo que os sintagmas *vita vel regula, regula*

---

[244] AGAMBEN, Giorgio. *Altíssima pobreza*: regras monásticas e formas de vida. São Paulo: Boitempo, 2014. p. 93.
[245] Idem, ibidem, p. 93.
[246] Idem, ibidem, p. 93.

> *et vita, forma vivendi, forma vitae* tentam penosamente nomear e de que se trata agora de encontrar uma definição.[247]

A primeira intenção do constituinte originário, na atual ordem constitucional brasileira, parece-nos que foi a de afastar o Estado de um aspecto tão íntimo e caro para o ser humano. Tal como identificado com precisão por Agamben, muitas vezes os preceitos religiosos confundem-se com os preceitos de vida, moldando o ser humano para uma forma-de-vida completamente religiosa. Os comandos religiosos são revestidos de coercibilidade, inerente às normas jurídicas propriamente ditas, regendo-se o ser humano por aquilo que ele acredita ser o correto: o que sua religião indica que o é.

O envolvimento do Estado em centros oficiais religiosos resultaria na criação de um regramento paralelo, com força normativa no imaginário popular, o que macularia consubstancialmente a ordem jurídica nacional. Trata-se de preocupação pertinente.

A segunda intenção, por sua vez, foi a de afastar o Estado do benefício e expansão de alguns credos religiosos em detrimento de outros. A liberdade religiosa engloba, em si, três facetas: a liberdade de crença, a de expressar seu credo e a de se organizar religiosamente.

Para muitos credos, senão todos, é essencial que seus membros propaguem sua ideologia para outrem, convencendo-os a respeito dos preceitos que regem sua vida. Trata-se de exercício da liberdade religiosa que, efetuada com respeito ao próximo, não encontra óbice constitucional. No entanto, não é possível ao Estado a instituição de centros que possam, mediante culto oficial, efetuar a doutrinação de outrem.

A terceira intenção, ao nosso ver, é inibir a criação de uma “ideologia oficial” de Estado. Como cediço, a impessoalidade e a legalidade devem reger todos os atos administrativos. Bem por isso que o Estado é pautado somente na lei, que é produto de discussão da sociedade representada pelo Legislativo, em prestígio aos princípios democrático e republicano. Os templos religiosos são espaços importantes de construção ideológica e política. Não é possível ao Estado instituir centros oficiais de doutrinação nestes sentidos.

---

[247] Idem, ibidem, p. 94.

A bem de se ver, a vedação da instituição de templos e de cultos religiosos é corolário da vedação de pessoalidade nos atos de gestão pública, preconizada no direito administrativo brasileiro.

Não se diz, com isto, que o Administrador Público não seja movido por posições ideológicas ou religiosas. São temas que afetam o discernimento de todos e podem, sim, levam algum agente político a tomar determinada decisão política em detrimento de outra. Todos somos afetos a paixões e emoções. Isto é incontrolável. No entanto, toda motivação oficial deve ser jurídica e voltada ao atingimento de algum interesse público, sob pena de evidente desvio de finalidade do ato administrativo.

O mesmo comando constitucional proibiu o embaraço de cultos e igrejas. Não apenas com perseguições institucionais a crenças, mas, também, de não tributação do culto religioso e, por extensão, ao templo. Afinal, o poder de tributar envolve o poder de destruir[248].

Também, há a vedação à subvenção aos cultos religiosos, que, como visto, abrange também os auxílios e contribuições. É defeso o repasse de verbas públicas para a manutenção de cultos, bem como de sua expansão.

A liberdade religiosa, que engloba a liberdade de crer no que quiser, se expressar sua crença a quem quiser e de se organizar religiosamente como quiser, foi prestigiada na Constituição brasileira. Percebe-se, a teor do quanto disposto no inciso I do artigo 19 da CF, que a laicidade do Estado comporta o afastamento deste nas três facetas acima expostas. O Estado não pode emitir crenças de qualquer credo, tampouco difundir e convencer os cidadãos de que ela é a mais correta. Não pode, também, organizar-se religiosamente, tampouco de interferir na organização religiosa dos populares.

---

[248] Importante ressaltar o *leading case* McCulloch *vs.* Maryland, cujo julgador foi John Marshall. O *justice* Marshall decidiu "que o poder de tributar envolve o poder de destruir; que o poder de destruir pode derrotar e inutilizar o poder de criar; que há uma repugnância plena em conferir a um governo o poder de controlar as medidas constitucionais de outro e que outro, com relação a essas mesmas medidas, é declarado ser superior sobre o que exerce o controle, são proposições que não podem ser ignoradas. Mas todas as inconsistências devem ser conciliadas com a magia da palavra CONFIANÇA. A tributação, diz-se, não necessariamente e inevitavelmente destrói. Trazer um excesso de tributação seria um abuso, o que faria presumir o banimento da confiança que é essencial a todo governo." (ESTADOS UNIDOS DA AMÈRICA. Supreme Court of the United States. McCulloch v. Maryland decision, March 6, 1819, Minutes of the Supreme Court of the United States, Record Group 267; National Archives. Disponível em: https://www.ourdocuments.gov/doc.php?flash=false&doc=21#. Acesso em: 23 abr. 2020).

De outro modo, não se trata de tolerância à religião, mas do afastamento do Estado nas coisas religiosas. Não é possível qualquer relação hierárquica ou vínculo entre os membros dos Poderes e das instituições religiosas.

No entanto, não foi possível, ao constituinte originário, ignorar o passado brasileiro. A primeira Constituição chegou a prever religião oficial, imiscuindo-se o Estado nos assuntos pertinentes exclusivamente à Igreja Católica Apostólica Romana[249]. As outras religiões eram simplesmente toleradas. A religião, mormente o cristianismo católico, influenciou de forma significativa a formação conjuntural do país. Os índios foram catequizados. A cultura se baseou, e muito, em seus princípios. Não é possível ignorar esse fato.

Com o advento das grandes massas migratórias em território nacional, a miscigenação cultural (e religiosa) também ocorreu. Cristãos protestantes, religiosos de matrizes africanas, espíritas, judeus, e tantos outros passaram a fazer parte do que seria constituído como nação.

Na República, precisou-se a separação entre Estado e Igreja. Mas aquele, voltado à promoção de políticas públicas relevantes para o desenvolvimento e integração nacionais, não poderia ignorar a grande capilaridade dessa.

A uma porque a Igreja sempre esteve mais presente no cotidiano das pessoas do que o Estado. Esse, elitizado, muitas vezes não alcança (e não quer alcançar) aqueles que mais necessitam. A duas porque, apesar de eventual reunião política, a religião é algo muito mais profundo e essencial ao ser humano do que a política. O ser humano é necessariamente religioso e simbólico.

O que norteia o Estado é o atingimento da finalidade pública, do interesse público. Na Constituição brasileira, são elencados objetivos fundamentais da República[250]. Mas o Estado, por si só, com todo seu (gigantesco) aparato, não parece

---

[249] Havia a seguinte previsão no artigo 5º da Constituição de 1824: “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.” (BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1886. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/18340. Acesso em: 28 out. 2020.

[250] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 out. 2020).

suficiente para tal mister. Bem por isso que o constituinte originário, ao fixar a separação e não subserviência de um ao outro, ressalva a união entre Estado e Igrejas para a cooperação e para atingimento do interesse público. É o que passamos a analisar.

3.3.3 Cooperação entre Estado e Instituições Religiosas

O inciso I do artigo 19 da Constituição Federal permite, expressamente, a colaboração de interesse público entre Igreja e Estado, nos moldes da lei. Acreditamos que a lei a que se refere o aludido comando constitucional é a Lei nº 13.019/14, que regulou a cooperação entre o Estado e organizações da sociedade civil.

Então, é possível, em princípio, afirmar que as Instituições Religiosas podem celebrar termos de fomento, termos de colaboração e acordos de cooperação com o Poder Público. Esses instrumentos de parceria são mecanismos pelos quais o particular pode firmar com o Estado as condições e cronogramas para repasse das verbas públicas, bem como é estabelecido um plano de trabalho, com os projetos e metas a serem alcançadas em prol do interesse público.

Mas, como conciliar a parceria entre Estado e Igreja e a vedação de repasse de verbas públicas consolidada no inciso I do artigo 19 da CF/88? A solução que nos parece adequada é a de que a parceria firmada não pode contemplar a realização de cultos religiosos.

Isto porque a finalidade pública da subvenção, auxílio ou contribuição deverá ser exclusiva para fins diversos aos religiosos. No caso da subvenção social, especificamente, para fins de assistência social, médica ou educacional. As verbas públicas, pois, devem ser destinadas a fim diverso ao religioso.

É possível, inclusive, firmar parceria para o repasse de auxílios, destinados a despesas de capital, desde que sua destinação seja diversa do culto religioso. Geralmente, as organizações religiosas possuem instituições, com CNPJ próprio, sem finalidade lucrativa, onde os fiéis e colaboradores efetivam sua vocação social. A estas podem ser destinadas verbas de auxílio, subvenção ou contribuição.

No entanto, nada obsta que a própria instituição religiosa realize ações educacionais, de saúde ou assistência social. Os valores porventura subvencionados às entidades religiosas não podem ser utilizados, de forma alguma, para a promoção

de um culto. A fiscalização, a cargo do gestor nomeado pelo administrador público, deve ser muito mais rigorosa. Isso, porque, a par de prestar serviços de assistência social, educação e saúde, pode a organização religiosa desviar o dinheiro público para a promoção de “missões religiosas” ou mesmo para custear cultos. A vedação constitucional, nesses casos, é expressa.

Bem por isso que a fiscalização deverá ser o mais meticulosa possível. No caso de auxílios, voltados a despesas de capital, não é adequado, por exemplo, na construção de novas unidades para atendimento populacional, valer-se do dinheiro público para a construção de um anexo para promoção de culto religioso. As verbas públicas seriam utilizadas para fim diverso ao do interesse público, incidindo na vedação constitucional.

A par dos inúmeros benefícios que um culto pode conceder a algum necessitado, não é possível sua expansão por verbas públicas. A entidade beneficiária poderá utilizar do recurso público exclusivamente para as finalidades públicas-alvo da parceria e, com recursos próprios, construir o anexo. Não há vedação alguma nesse sentido, uma vez que a participação do Estado estaria adstrita ao interesse público.

Questiona-se: mas, ao fornecer dinheiro público para determinada entidade religiosa, não seria uma forma de a promover de forma indireta? Trata-se de premissa não-verdadeira. O único objetivo da parceria é a prestação de serviços essenciais de interesse público, alcançando-se os objetivos fundamentais da República perpetrados na Constituição Federal.

Há de se considerar, também, que os resultados alcançados pela boa aplicação do dinheiro público reverberam em prol da Administração Pública e da instituição beneficiária. Isto porque, se bem aplicados os recursos recebidos, a organização civil será mais benquista no contexto regional. Se mal aplicados, poderá sofrer sanções da Administração Pública, consoante procedimento de Tomada de Contas, o que a prejudicará consubstancialmente em sua reputação.

Ademais, é importante ressaltar que, tal como previsto no comando constitucional, a eventual parceria entre Igrejas e Estado será realizada dentro dos ditames legais. Bem por isso que deverá participar dos procedimentos de manifestação de interesse social, se for o caso, e de chamamento público. Privilégio algum deve ser concedido às organizações religiosas quando da participação no certame. A decisão de escolha por parte do administrador público deve ser objetiva e

levar em consideração qual a instituição da sociedade civil que melhor atenderá aos objetivos da parceria, seja ela religiosa ou não.

Há de se observar, no entanto, que a Lei nº 13.019/14 dispensou o procedimento de chamamento público em algumas hipóteses, tais como: i) urgência decorrente de paralisação ou iminência de paralisação de atividades de relevante interesse público, pelo prazo de até 180 dias; ii) no caso de calamidade pública, guerra, grave perturbação da ordem ou paz social; iii) quando se tratar de realização de programa de proteção a pessoas ameaçadas; e iv) no caso de atividades voltadas ou vinculadas a serviços de educação, saúde e assistência social, desde que executadas por organizações da sociedade civil previamente credenciadas pelo órgão gestor.

Ademais, o chamamento público será considerado inexigível quando da inviabilidade de competição entre as organizações da sociedade civil em razão da singularidade do objeto ou se apenas uma conseguir alcançar determinado fim específico, especialmente quando previsto em tratado internacional ou decorrer de transferência para organização autorizada em lei, inclusive quando se tratar da subvenção de que se trata o artigo 12, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 4.320/64, observado o artigo 167, incisos I e II, da CF/88 e o artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Das hipóteses elencadas, percebe-se que as organizações religiosas e as instituições a elas vinculadas podem se valer do permissivo legal de dispensa de chamamento público, notadamente nas hipóteses de atividades voltadas ou vinculadas a serviços de educação, saúde e assistência social. Trata-se de objeto geralmente alvo das ações de instituições religiosas. Devem observar, no entanto, o prévio credenciamento no órgão gestor da respectiva política pública.

As entidades religiosas também podem se valer da inexigibilidade de chamamento público. Isso porque, tendo em vista a sua capilaridade nos rincões brasileiros, muitas vezes a única organização com condições de funcionamento para prestação de serviços públicos na localidade seja a Igreja regional. Nestas condições, é inviável a competição entre organizações da sociedade civil, sendo possível a participação de apenas uma entidade específica.

Essa possibilidade é endossada pelo inciso II do artigo 31 da Lei nº 13.019/14, uma vez que a inexigibilidade é especialmente indicada quando se tratar de

transferência a entidade identificada em lei, notadamente quando se tratar de subvenção social (inciso I do parágrafo 3º do artigo 12 da Lei nº 4.320/64).

Em ambos os casos, por força do artigo 32 da Lei nº 13.019/14, a ausência de realização do chamamento público deverá ser justificada pelo administrador público, sendo possível sua impugnação.

Ressalte-se que, caso o recurso financeiro seja proveniente de emenda parlamentar à lei orçamentária, não será realizado o chamamento público, nos termos do artigo 29 do referido marco regulatório. *In casu*, a emenda a ser liberada deve ser objeto do termo adequado de parceria, tal como ocorreria com qualquer outra entidade beneficiária, observando-se a vedação quanto à manutenção e expansão de cultos religiosos.

Ademais, as instituições religiosas são dispensadas do cumprimento de alguns requisitos dentro de suas normas de organização interna (conforme o parágrafo 2º do artigo 33 da Lei nº 13.019/14), geralmente exigidas de outras entidades, quais sejam: i) conter dispositivo mencionando que os objetivos são voltados à promoção de atividades e finalidades de relevância pública e social; e ii) conter previsão de destinação do patrimônio líquido a outra entidade de igual natureza e mesmo objeto social, no caso de dissolução.

A bem de se ver, em observância à laicidade do Estado, pressupõe-se que a atividade da organização religiosa é de relevância pública e social. O legislador não permitiu que a fé fosse objeto de escrutínio pelo administrador público. Com efeito, não será objeto de análise de suas normas de organização interna se a Igreja se propõe a prestar serviços de relevância pública e social. A própria prestação de serviços religiosos já assume papel relevantíssimo, prestigiado na ordem jurídica constitucional.

Com relação à segunda exceção, não é possível a previsão de destinação do patrimônio líquido a outra entidade de igual natureza e mesmo objeto social, no caso de dissolução, sob pena de violação da liberdade religiosa, em sua faceta de liberdade de crença.

Caso a cosmovisão e convicção religiosas fossem literalmente as mesmas entre duas organizações religiosas, não haveria o porquê de serem de denominações distintas. Cada entidade religiosa possui seu próprio corpo doutrinário, com nuances próprias, de acordo com o que acredita ser correto ou não.

Se o Estado interferir nesses assuntos, consubstanciaria, em tese, embaraço ao funcionamento de um culto religioso por regulação abusiva, em desconformidade com a natureza de uma instituição religiosa, o que é expressamente vedado pela Constituição. A Igreja e seus assuntos não devem, em regra, servir de objeto para decisão do administrador público.

Além do mais, é importante ressaltar que as exceções supra se aplicam exclusivamente às organizações religiosas, não alcançando outras instituições, ainda que a ela vinculadas. Isto porque a finalidade essencial destas não é a promoção de um culto religioso, mas, sim, de atuação em outras áreas de interesse público.

Dessarte, conclui-se pela possibilidade de concessão de subvenção, auxílios e contribuições, instrumentalizados por termos de fomento ou de colaboração, a instituições religiosas, desde que os recursos públicos sejam utilizados para finalidades diversas do culto religioso. As partes da relação de fomento, no entanto, devem cumprir todos os requisitos legais, mormente os previstos nas Leis nºs 4.320/64 e 13.019/14, não sendo possível a concessão de quaisquer privilégios às instituições religiosas em detrimento de outras organizações da sociedade civil.

4 QUESTIONAMENTOS A RESPEITO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUBVENCIONAL ENTRE ESTADO E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

4.1 A TRIBUTAÇÃO DE INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: ALGUMAS REFLEXÕES

4.1.1 Pode-se falar em concorrência entre instituições religiosas?

É cediço que a religião foi a razão, principal ou adjacente, de diversos conflitos humanos ao longo da história. Existiram os conflitos para a expulsão de muçulmanos da Península Ibérica, as cruzadas etc. O Oriente Médio, hoje, vive um conflito territorial com aspectos religiosos. A questão de Jerusalém, cidade sagrada para as três principais religiões monoteístas, até hoje não foi completamente resolvida.

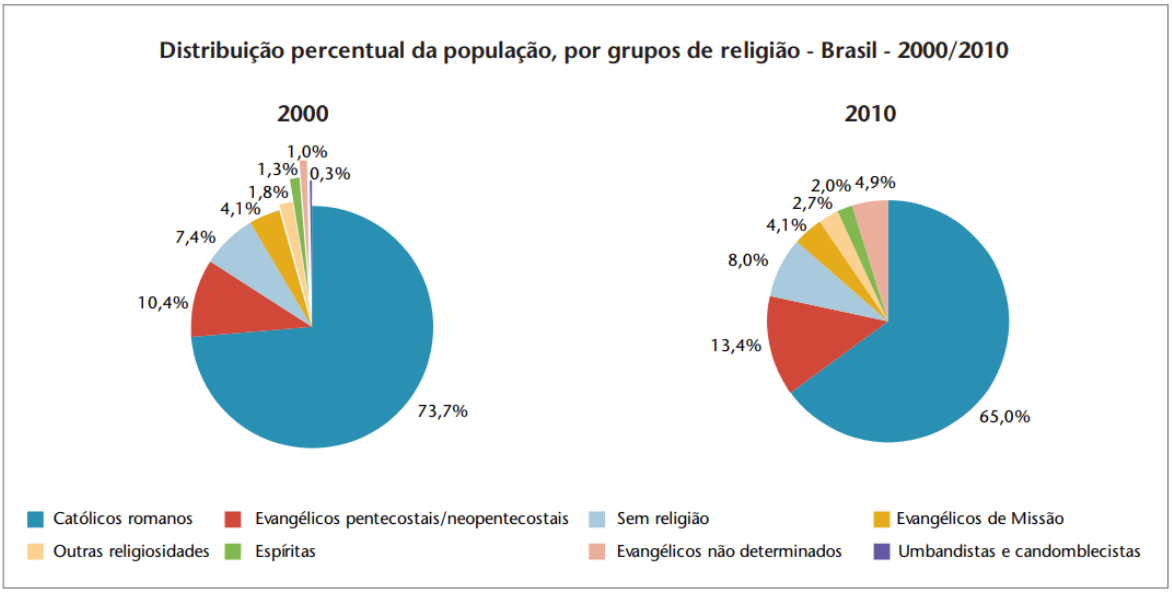
Dada sua historicidade, o campo religioso se tornou interessante para avaliar eventual debate sobre aspectos políticos e, até mesmo, territoriais. Como qualquer ideologia, a territorialidade assume aspecto importantíssimo para a manutenção de crenças em "rincões" espalhados pelo globo, o que influencia, inclusive, na delimitação de territórios e formação de um espaço geográfico como nação[251].

No Brasil, com a colonização portuguesa, a religião, considerada até oficial na Constituição Imperial de 1824, foi predominantemente o cristianismo católico apostólico romano. Com as massas migratórias, novas religiões passaram a fazer parte do cotidiano brasileiro, mantendo-se, no entanto, a predominância do cristianismo, católico ou evangélico, em suas muitas facetas, conforme quadro abaixo:

---

[251] Trata-se da chamada ideologia geográfica: "Considerando que a produção do espaço se faz alicerçada nas diferentes ideações produzidas em relação a ele, a mesma está intimamente ligada às diferentes ideologias que orientaram as ações sociopolíticas que adquiriram materialidade ao produzir as formas e arranjos espaciais. Dizem respeito ao conjunto de ideias e valores que nortearam as políticas territoriais dos Estados, bem como a autoconsciência que os grupos sociais constroem a partir da sua relação e suas intenções com o espaço. Trata-se da base constitutiva das ideias e representações que direcionam as relações humanas com os lugares, sendo estas relações de materialidades ou imaterialidades – esta [última refere-se ao conjunto discursivo". Bem por isso que: "Salienta-se a formação territorial como um processo eminentemente histórico e em movimento contínuo, cuja apreensão é equacionada na relação sociedade-espaço, e que tem na imbricação da valorização do espaço com as ideologias geográficas um momento primordial da formação territorial. A valorização do espaço é a criação de formas materiais no espaço como parte fundamental da criação de condições para a reprodução social e atendem a um determinado ordenamento político e econômico (modo de produção de cada período)." (MORAES, Cristina de. Formação territorial e ideologias geográficas: um olhar sobre o oeste catarinense entre 1840 e 1930. *In:* XVI Encontro Estadual de História da ANPUH-SC, 2016. *Anais Eletrônicos*... Disponível em: http://www.encontro2016.sc.anpuh.org/resources/anais/43/1464654047_ARQUIVO_TrabalhoCompletoCrisMoraes.pdf. Acesso em: 5 out. 2020. p. 2).

Quadro 1



Fonte: IBGE, 2010.[252]

Com base no quadro acima, elaborado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) na ocasião do Censo Demográfico de 2010, apesar da maior parte da população professar sua fé no cristianismo católico apostólico romano (65,0%), uma parcela considerável possui fé em outro credo religioso (27,0%) ou não possui religião (8,0%).

Além do mais, em um período de dez anos, o cristianismo católico apostólico romano reduziu seu número de fiéis de 73,7% para 65,0%, enquanto os evangélicos (pentecostais, neopentecostais, de missão e não determinados) aumentaram seus números de fiéis de 15,5% para 22,4%. Poder-se-ia cogitar, então, em uma possível concorrência entre religiões e uma possível intervenção estatal, pela via tributária?

Como visto em capítulo anterior, a possível interferência das instituições religiosas na concorrência é motivo bastante para a intervenção estatal na seara tributária. Essa possibilidade, no entanto, está adstrita apenas e tão somente à hipótese de ingerência da igreja de qualquer culto na concorrência dentro do mercado nacional, valendo-se de sua posição privilegiada para abocanhar fatia substancial de mercado em detrimento de outras instituições que são oneradas tributariamente.

---

[252] INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Atlas do Censo Demográfico 2010. In: IBGE, Censo Demográfico 2010. Características gerais da população, religião e pessoas com deficiência. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Disponível em: https://censo2010.ibge.gov.br/apps/atlas/pdf/Pag_203_Religi%C3%A3o_Evang_miss%C3%A3o_Evang_pentecostal_Evang_nao%20determinada_Diversidade%20cultural.pdf. Acesso em: 5 out. 2020.

Em se tratando de matéria ideológica, a eventual concorrência entre as instituições religiosas se dá exclusivamente no campo das ideias, sendo matéria exclusiva de convencimento pessoal. Não há questão de mercado.

Hipótese interessante é a concorrência entre Instituições Religiosas que concorrem entre si no oferecimento de produtos ao mercado ao público em geral.

Explica-se: é possível, de acordo com o entendimento majoritário da doutrina[253], que as instituições mantenedoras de cultos e templos ingressem no mercado, desde que o faturamento seja integralmente revertido para a finalidade essencial do templo religioso e que a atuação daquelas não gere desequilíbrios na concorrência e no livre mercado. Mas e se o produto é ofertado exclusivamente por Instituições Religiosas e há concorrência entre elas em um nicho específico?

Para encontrar uma possível resposta a esta situação, deve-se avaliar os fundamentos da imunidade tributária com relação ao faturamento na atuação do mercado. Duas são as exigências para que ocorra a desoneração fiscal: a primeira corresponde à aplicação integral dos valores nas finalidades essenciais do templo (que é o culto religioso); a segunda, que sua atuação em posição privilegiada não desequilibre a concorrência.

Em se tratando de concorrência exclusiva entre Instituições Religiosas (com relação a determinado produto e não em matéria ideológica, repise-se), não há que se falar em eventual desequilíbrio na concorrência e na liberdade de mercado, uma vez que não há atuação de outras organizações ou particulares que não aqueles vinculados a um templo. Assim, parece-nos que a única exigência que subsiste *in casu* é a vinculação do faturamento aos gastos com a finalidade essencial do templo religioso, não podendo ser objeto de outros gastos, tampouco distribuição de lucros.

Todavia, é importante ressaltar que qualquer interferência de organização particular não-religiosa no produto em questão importaria, obrigatoriamente, na análise da atuação da instituição mantenedora do templo em relação à concorrência e à liberdade de mercado. Isso, porque os agentes de mercado devem atuar em pé de igualdade, não sendo admissível a imunidade, destinada à proteção da liberdade religiosa, servir como privilégio da organização religiosa em detrimento de outros particulares.

---

[253] Vide capítulo 2.

Dessa maneira, no quesito ideológico, não há que se falar em interferência do Estado, principalmente na área tributária, uma vez que se trata de matéria de foro íntimo exclusivamente decidida no domínio do convencimento particular. Prestigia-se, com isso, a laicidade do Estado e sua separação com as coisas religiosas. Em se tratando de concorrência no mercado, deve-se constatar a aplicação exclusiva dos faturamentos na finalidade essencial do templo (o culto religioso) bem como eventual deformação na concorrência, no caso de intervenção de outros particulares no mesmo produto.

4.1.2 É possível a tributação de entidades religiosas que descumprem preceitos fundamentais e/ou morais?

Trata-se de questão que deve ser analisada com muita cautela, tendo em vista a liberdade religiosa em suas muitas facetas. A bem de se ver, a Constituição Federal de 1988, a exemplo de documentos constitucionais anteriores, prestigiou o sentimento religioso popular, protegendo a liberdade de crença, de expressão e de organização voltados à religião. No entanto, não é possível considerá-la de forma absoluta.

A viabilidade de desconsideração de tributação, porém, deve ser interpretada de forma restrita. Isto porque o Estado, em sua laicidade, não pode interferir nos posicionamentos ideológicos religiosos, tampouco no convencimento particular do fiel. A perseguição ideológica é detestável, em virtude do princípio democrático vigente na Constituição Cidadã, que protege a pluralidade de ideias.

Não é possível, por exemplo, que haja tributação de uma entidade religiosa apenas pela emissão de opiniões sociais e políticas. Como é cediço, os templos religiosos constituem espaços de formação e expressão de ideologias, decorrentes de posicionamentos religiosos, o que pode implicar em posicionamentos políticos com impactos consideráveis na opinião pública.

O comando constitucional perpetrado no artigo 19, inciso I, da CF/88, objetivou a proteção da liberdade religiosa em suas muitas facetas. Há a liberdade de crer no que quiser, de professar a fé e a de se organizar religiosamente, todas com implicações substanciais na formação religiosa do indivíduo. Trata-se de liberdade protegida pela ordem constitucional vigente na qual o Estado não pode interferir, para incentivar ou para embaraçar.

Dessa maneira, não vislumbramos como adequado o uso da tributação como mecanismo de destruição de Instituições Religiosas. Não há espaço para o Poder Público interferir nas ideologias ou crenças disseminadas em cultos religiosos. Trata-se de matéria de foro exclusivamente íntimo, pessoal, intrínseco à personalidade essencial do homem, este percebido como ser essencialmente religioso.

Entretanto, no caso de afronta à ordem constitucional, aos Poderes constituídos ou às disposições legais, notadamente as criminais, pode-se falar, em tese, em desconsideração da personalidade religiosa de uma instituição. Isso, porque uma instituição de fachada religiosa que objetiva a prática de atos ilícitos não é templo, mas organização criminosa.

É o caso, por exemplo, de instituição religiosa que se vale da estrutura do templo para lavagem de dinheiro, ou para a prática de homicídios como forma de culto religioso. Devem ser assegurados à instituição pretensamente religiosa, porém, o devido processo legal e o contraditório, em âmbito administrativo e judicial, a fim de que seja legal e legítima a desconsideração da personalidade religiosa.

Importante ressaltar que persiste a possibilidade de tributação no caso de eventual distribuição de lucros aos dirigentes de instituições religiosas ou utilização de recursos do templo a fins outros que não os religiosos, com exceção da assistência social, médica ou educacional. No entanto, diferentemente das “instituições religiosas de fachada”, a tributação, neste caso, é tópica, abrangendo, apenas e tão somente, os eventos que destoaram com as regras da imunidade. Tudo, claro, dentro do prazo prescricional imposto às Fazendas Públicas[254].

Dessarte, a desconsideração da personalidade religiosa de uma instituição poderá ensejar eventual tributação, dentro do prazo prescricional tributário, em casos de afronta à ordem constitucional, aos poderes ou a disposições legais sensíveis, mormente os da seara criminal. O procedimento, em seara administrativa e judicial, deve assegurar à instituição religiosa oportunidade para exercer seu direito à ampla defesa e contraditório.

Persiste, no entanto, a possibilidade de tributação tópica em eventos e atos produzidos pelas referidas instituições em desacordo com o regramento imunitório,

---

[254] Pela Súmula 150 do Supremo Tribunal Federal, o prazo prescricional do direito certificado é o prazo para sua execução. Para a Fazenda Pública, o Decreto 20.910/32 estabelece que o prazo de prescrição geral para a Fazenda Pública é de cinco anos.

tais como a distribuição de lucros a dirigentes e destinação de recursos a fins diversos ao essencial, com exceção da assistência social, médica e educacional.

4.1.3 É permitida a tributação de templos considerados turísticos?

Conforme dispõe a redação da alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, são contemplados pela imunidade tributária os templos de qualquer culto, sendo vedado ao Estado a instituição de impostos sobre aqueles. Em uma análise perfunctória, estariam os templos turísticos contemplados, pois, como o próprio nome diz, são “templos”.

O questionamento acima proposto, no entanto, possui alguns desdobramentos interessantes que merecem ser destrinchados. E se o templo turístico movimentar grande quantidade de valores, em virtude de cobrança de ingressos ou de doações vultuosas ofertadas aos administradores? Ou se, até mesmo, não for mais um “templo”, mas se consolidar como um “museu sacro”? Haveria perda do “caráter religioso” do templo em questão?

Trata-se de tema sensível, cuja resposta está na análise da construção da norma imunitória[255]. Alguns autores entendem que a ausência de capacidade contributiva e a função pública exercida pelos templos religiosos são elementos essenciais que justificam a referida desoneração fiscal[256]. A laicidade do Estado, estampada no artigo 19, inciso I, da Constituição Federal, tem seu papel também na construção da norma. No entanto, é o prestígio constitucional à liberdade religiosa, em suas três dimensões, que norteia a imunidade aos templos de qualquer culto.

Nos dois casos em análise, o fundamental a ser constatado é o seguinte: o templo, mesmo sendo turístico, executa sua finalidade essencial, qual seja, a prática de cultos religiosos? Se sim, deve a ele ser conferida a imunidade tributária. Se não, em sendo patrimônio de organização particular, ainda que com valoração religiosa, poderá ser submetido ao regime geral de tributação.

Questão que exsurge da análise proposta é: e se o templo turístico não mais celebra cultos religiosos, por motivos dos mais diversos possíveis (degradação local, manutenção dos aspectos históricos do templo etc.), mantendo sua estrutura apenas para visitação?

---

[255] Vide item 2.2.2. do presente trabalho.
[256] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* p. 471.

Tal hipótese ocorre, por exemplo, com muitas Igrejas Católicas que, tendo em vista a falta de capacidade do prédio físico de comportar as cerimônias religiosas, serve apenas e tão somente como ponto turístico ao público em geral. Esses prédios, históricos, comportam, muitas vezes, elementos importantes da formação cultural e regional do bairro e cidade onde estão localizados. Além do mais, mantêm, em seus espaços, imagens, esculturas e obras artísticas religiosas que atraem os fiéis para contemplação e reflexão.

A problemática se acentua quando o prédio é um templo inativado, mas que, por suas características internas (imagens, esculturas e altares), possibilita aos indivíduos que o visitam a prática de um "culto pessoal", não-oficial. Ou seja, não comportam, por qualquer motivo, a manutenção e celebração rotineira de cultos religiosos; mas, aqueles que o visitam podem celebrar cultos individualmente, ou em grupos menores, e ter momentos de reflexão conectados com o transcendental.

Essa questão deve ser avaliada com cuidado. Isto porque, apesar do templo não exercer oficialmente a sua função essencial, o culto religioso pode ser praticado de maneira individual ou em pequenos grupos desvinculados com a organização mantenedora; tudo possibilitado pela estrutura do templo turístico.

A bem de se ver, sob um ponto de vista, a finalidade essencial do templo está sendo alcançada. No entanto, é também possível que um culto religioso seja celebrado em qualquer localidade, não necessariamente em um templo. Cerimônias e ritos religiosos, notadamente na contemporaneidade e com o advento da *internet*, podem ser celebrados diretamente da casa do fiel.

Ao nosso ver, o que se deve analisar é a possibilidade, dentro de determinada fé, de se celebrar um culto que não seja em um templo religioso, ainda que exclusivamente turístico. Caso seja primordial o prédio físico com todas as suas características internas, o templo turístico se diferencia de um comum apenas pelo fato de não manter uma celebração periódica. A função essencial é alcançada, posto que o culto religioso deve ocorrer exclusivamente em um templo. Se, porém, o templo é dispensável para a prática de um culto religioso, os turísticos assumem outra função, que não a religiosa, ainda que possam comportar algumas celebrações pequenas em seu interior.

É de se analisar, também, se o templo, considerado turístico, comporta função essencial e personalíssima dentro de uma determinada religião. Isso, porque em algumas religiões deve-se ocorrer a peregrinação até determinado templo religioso

em ocasiões pré-determinadas[257]. A resposta, nesse caso, é a mesma: se essencial para a celebração de um culto religioso, ainda que não comporte cultos periódicos, deve ser alcançado pela imunidade tributária.

Importante observar, ademais, que a vultuosa movimentação financeira não justifica, *per se*, a tributação de um templo religioso. É imprescindível verificar a destinação dos recursos financeiros obtidos pelo templo. Se aplicados exclusivamente aos cultos religiosos (incluídos os custos com manutenção, pagamento de funcionários, expansão do templo e construção de anexos), não há justificativa para se tributar o templo. Caso a destinação seja diversa, apurados *in casu*, a tributação ocorrerá de maneira tópica, mantendo-se imunes os recursos destinados às finalidades essenciais.

Dessa maneira, com relação à tributação dos templos turísticos, é imprescindível a análise da execução da atividade essencial de todo templo: o culto religioso. Se esse é efetuado com periodicidade, não poderá ser atingido pela tributação. O raciocínio é o mesmo no caso de imprescindibilidade para a prática de um culto religioso, em razão de seu papel personalíssimo em determinada religião.

Se, no entanto, não comportar cultos rotineiros e, tampouco, ser imprescindível no contexto religioso, trata-se, em tese, de espaço físico passível de tributação. No caso, porém, dos recursos financeiros provenientes de ingressos e doações serem destinados exclusivamente à manutenção do culto religioso organizado pela instituição religiosa mantenedora do templo turístico, tais rendimentos não poderão ser alcançados pela tributação, em virtude da incidência da imunidade tributária.

4.1.4 Os cemitérios podem ser tributados?

Trata-se de questão interessante a ser analisada. Os cemitérios constituem espaços para sepultamento de pessoas, previamente identificadas ou não, bem como importantes locais para conhecidos, amigos e familiares prestarem suas últimas homenagens aos mortos. É local, também, onde são celebrados cultos religiosos fúnebres, das mais variadas manifestações religiosas.

Após o sepultamento, o espaço do cemitério também se consubstancia em um espaço importante para a manifestação religiosa periódica dos entes familiares de

[257] No islamismo, por exemplo, os fiéis devem ir a Meca, na Arábia Saudita. Os devotos de Nossa Senhora Aparecida devem fazer romarias à cidade de Aparecida-SP no mês de outubro.

falecidos. Não há como negar o aspecto essencialmente religioso manifestado nos cemitérios.

A problemática fica mais interessante quando se avalia que a perspectiva da morte e de uma possível vida após ela é abordada por praticamente todas as religiões contemporâneas. A ligação religiosa com o transcendental leva o homem a refletir a respeito do futuro, até além da morte. O que somos? Qual o nosso propósito de vida? Para onde iremos após a morte? São perguntas inquietantes, cujas respostas são oferecidas ao homem de forma satisfatória apenas por intermédio de sistemáticas religiosas e da fé particular atribuída a elas.

Os cemitérios são, pois, locais importantíssimos para a manifestação religiosa relacionado ao último contato com o ser humano com um falecido e a passagem deste para uma "nova realidade". Questiona-se, então: a eles são estendidos os benefícios imunitórios previstos aos templos de qualquer culto (conforme alínea "b" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal)? Ao que nos parece, há esta possibilidade, desde que sejam cumpridos alguns requisitos.

A bem de se ver, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, para considerável parte da doutrina e da jurisprudência[258], deve ser interpretada de forma ampliativa. Tudo o que se relaciona com a finalidade essencial do templo deve ser beneficiado com a imunidade, a fim de se proteger a liberdade religiosa. Tal entendimento se aplica, por exemplo, à casa do ministro religioso, aos anexos do templo etc.

O primeiro requisito, ao nosso ver, é a ligação essencial a um culto religioso, ou a mais de um, se for o caso. O cemitério a ser contemplado com o estudado beneplácito constitucional-tributário deve ter espaço e estrutura suficientes para o acolhimento de manifestações religiosas de fiéis que forem sepultar seus mortos.

Mas não só. A ligação deve ser específica a um templo de qualquer culto ou manifestação religiosa específica. Isto porque todos os cemitérios, inclusive os particulares, possuem estrutura que comporte pequenas celebrações fúnebres, inclusive as religiosas. A diferença deve ocorrer na ligação íntima a algum templo de qualquer culto ou manifestação religiosa a fim de justificar a imunidade tributária.

O segundo requisito, ademais, é igualmente aplicado aos templos religiosos. Os recursos advindos da cobrança de preços e taxas para sepultamento devem ser

---

[258] Vide item 2.2.2.1. do presente trabalho

aplicados exclusivamente no cemitério ou revertidos, se for o caso, em favor do templo religioso a ele vinculado. Esse último, por sua vez, deverá aplicar os recursos advindos do cemitério imune exclusivamente para manutenção ou expansão de sua finalidade essencial, qual seja, o culto religioso. No caso de o templo religioso praticar atividades de assistência social, de saúde ou educação, o redirecionamento dos valores percebidos a estes serviços também justifica a imunidade constitucional (no entanto, a prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal).

Isso não significa, por óbvio, que o administrador não possa receber a devida remuneração pelo seu trabalho. Não poderá ser, no entanto, variável ou escandaloso a ensejar pretensa distribuição de lucros. É possível, ademais, a aplicação dos recursos em investimentos no mercado financeiro, a fim de expandir e diversificar o patrimônio do cemitério. No entanto, o resultado financeiro, tal como os recursos originalmente aplicados, deve ser redirecionado ao cemitério ou ao templo a ele vinculado.

O terceiro e último requisito, ademais, é o mais complicado de se constatar. Trata-se da vedação à interferência na livre concorrência. Como visto no caso dos templos de qualquer culto, o ingresso no mercado deve ser ameno e pontual, de modo que sua posição tributária privilegiada não importe em desequilíbrio no mercado, em prestígio à liberdade de concorrência. No caso dos cemitérios ditos religiosos, como equacionar tal exigência?

Uma primeira solução seria o tabelamento de preços de alguns serviços, mormente aqueles relacionados à remoção e transporte de corpos. Na cidade de São Paulo, *e. g.*, os referidos serviços são tabelados e sua execução é exclusiva do Serviço Funerário da Municipalidade paulistana[259]. A problemática persiste na questão da compra de jazigos, aluguéis de espaços para cerimônias fúnebres e despesas relacionadas à manutenção de jazigos. Nesse caso, o impacto do ingresso de cemitérios religiosos deve ser constatado regionalmente.

De fato, a preferência por um ou outro cemitério é fortemente influenciada pela facilidade de acesso, proximidade do domicílio da família e o estado de manutenção do terreno.

Porém, não é possível ignorar que cemitérios específicos gozarão de preferência em detrimento de outros em razão de sua vinculação a determinado

---

[259] Conforme Lei Municipal nº 8.383/1979.

templo religioso ou manifestação religiosa. Nestes casos, o preço já não mais é relevante, mas, sim, a manifestação de crença na despedida de um ente querido em um local que professa a mesma fé.

Daí porque, no caso específico dos cemitérios, é de grande dificuldade a mensuração do impacto na concorrência, uma vez que, no objeto “morte”, o produto escolhido será mais influenciado pela proximidade com a manifestação religiosa do falecido e da família.

Não é o caso de venda de produtos ou serviços “profanos” por parte de templos de qualquer culto. Neles, não há manifestação religiosa no produto ou serviço que determinará a preferência do consumidor. O impacto da imunidade, neste caso, é no preço final que, este sim, gera desequilíbrio no mercado e na livre concorrência.

O “produto” oferecido pelos cemitérios é fortemente vinculado à religião. A conexão com o sobrenatural e com o transcendente é palmar, de modo que, não apenas um jazigo ou espaço para cultos fúnebres; os cemitérios religiosos oferecem às famílias religiosas uma experiência com o sobrenatural que é exclusiva.

Bem por isso que, entre um cemitério cristão e um muçulmano, os familiares de um falecido cristão certamente optarão pelo sepultamento e celebração religiosa fúnebre no primeiro. Igualmente se se tratar de um cemitério religioso e um particular. O que determina a escolha de um cemitério religioso em detrimento de um não-religioso é a fé, e não o preço.

Entretanto, é evidente que, em tese, se a imunidade gerar benefício indevido em favor de um cemitério confessional em detrimento de um cemitério particular, a desoneração tributária deverá ser desconsiderada, tal como ocorreria no caso de um templo religioso que, em sua atuação de mercado, desequilibrasse a livre concorrência. A única diferença é que, nos templos, a desconsideração seria tópica, incidente apenas sobre os rendimentos obtidos com o ingresso no mercado; no caso dos cemitérios, seria total, uma vez que este é o único produto por ele oferecido.

Interessante é o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, no qual um cemitério religioso, localizado no mesmo terreno de um templo, postulara a imunidade tributária de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) cobrado pela Municipalidade de Salvador. O relator, ministro Eros Grau, bem pontuou que

> "[...] no julgamento do presente recurso esta Corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos pela imunidade, diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não, por ela alcançados." [260]

E decidiu-se pela extensão da imunidade no caso concreto:

> 8. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar que a imunidade do artigo 150, VI, "b", contempla há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual. Mais ainda, no RE n. 325.822, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, definiu que ela abrange não apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades" mencionadas no preceito constitucional. Daí que a regra do §4º desse artigo 150 serve de vetor interpretativo dos textos das alíneas "b" e "c" do seu inciso VI.
> 9. No caso destes autos, o cemitério é anexo à capela na qual o culto da religião anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no artigo 150. Garantia desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I, da Constituição do Brasil. A imunidade aos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da [i] proteção aos locais de culto e as suas liturgias e da [ii] salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, em especial dos seus artigos 5º, VI; 19, I e 150, VI, b, tem-se que, no caso, o IPTU não incide — lembro que na imunidade nenhum tributo jamais incide; as áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas — o IPTU não incide, dizia eu, sobre o Cemitério Britânico.
> Dou provimento ao recurso extraordinário, para julgar improcedente a execução.[261]

Ficou assentado, ademais, no aludido precedente jurisprudencial, que os jazigos explorados comercialmente por cemitérios privados não gozam da proteção constitucional-tributária[262]. Ainda que manifestações religiosas diversas sejam

---

[260] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 578.562-9/BA*. Relator: Min. Eros Grau, 11 de setembro de 2008. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393. Acesso em: 15 set. 2020.
[261] Idem, ibidem.
[262] Assim, está expresso no voto do relator, ministro Eros Grau: "5. Essas observações são relevantes porque diversa da que se há de aplicar aos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso é a norma de decisão que calha a situações nas quais empresas exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos. Vale dizer: no julgamento do presente recurso esta corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não estão, por ela alcançados. 6. Pois é evidente que jazigos explorados comercialmente, por empresas dedicadas a esse negócio, não gozam da proteção constitucional de que se cuida. Ainda que a família e amigos próximos do ali enterrado possam cultuar a sua memória diante do jazigo. No caso se trata de situação diversas daquela a que neste apartado de meu voto faço alusão." (Idem, ibidem).

celebradas em seu terreno, é indispensável a vinculação do cemitério a alguma manifestação religiosa específica, além da ausência de ânimo de lucro e não interferência na livre concorrência.

Questão interessante que exsurge é: pode um cemitério confessional se negar a realizar o sepultamento de falecido que tinha religião diversa? Importaria tal recusa em discriminação em razão de credo religioso? Entendemos que é possível a negativa sem que isto signifique discriminação.

Em sendo o cemitério confessional uma extensão de um templo religioso, a recusa é justa; não é possível que os templos sejam forçados a admitir manifestações religiosas diversas, legítimas, mas destoantes do credo professado pelo local, em sendo o espaço reservado a celebração de apenas um culto religioso. Haveria aí, em tese, violação da liberdade religiosa dos fiéis do templo religioso. Por exemplo, não seria razoável permitir que expressão religiosa cristã em espaço reservado a celebrações judaicas.

Essa lógica se aplica igualmente aos cemitérios. Apesar desses exercerem função pública (sepultamento de falecidos, guarda de corpos etc.), a manifestação religiosa, de qualquer credo, também o exerce, uma vez que essencial para a concretização da liberdade religiosa garantida na Constituição Federal. Parece-nos que a preferência do legislador *in casu* foi evidente a favor do exercício da aludida liberdade constitucional, em suas dimensões.

A resposta seria outra, evidentemente, no caso de cemitério particular e/ou não-confessional. A estes não é permitido qualquer tipo de discriminação.

Dessarte, conclui-se que os cemitérios podem, sim, ser alvos de tributação, exceto se confessionais e/ou ligados a templo de qualquer culto, sem fins lucrativos e desde que não atrapalhem a livre concorrência local. Com relação a este último requisito, entende-se pela dificuldade de constatação *in loco*, tendo em vista a natureza do serviço prestado pelos cemitérios e a sua ligação especial com o sobrenatural e o transcendente, diminuindo-se a influência do preço na tomada de decisão do consumidor.

4.1.5 A imunidade dos templos de qualquer culto alcança, também, centros ecumênicos e entidades ateístas?

Um último questionamento, não menos interessante, a respeito da extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é com relação à sua aplicação, ou não, aos centros ecumênicos e entidades ateístas. Por estas últimas, tome-se em conta qualquer instituição que professe o "não-crer" em algo divino, tais como os ateus, agnósticos e similares.

A construção da norma jurídica imunitória, como cediço, levou em consideração não apenas a proteção da liberdade religiosa e da laicidade estatal, mas da função pública da religião no contexto social brasileiro e a ausência de capacidade contributiva do culto.[263]

Bem por isso que a Constituição Federal procurou proteger a liberdade religiosa em todas as suas dimensões, notadamente, *in casu*, de se organizar religiosamente para professar uma crença religiosa. Ao que tudo indica, o constituinte originário colocou a expressão religiosa em patamar diferenciado de outras formas de expressão. Essas, apesar de asseguradas como direitos fundamentais, não justificam qualquer pretensão de imunidade tributária. São exclusivas às expressões religiosas, tendo em vista a natureza peculiar e intrínseca ao ser humano[264].

Tendo em vista estes pressupostos, passa-se a analisar a questão proposta. Os centros ecumênicos são peculiares, pois se consubstanciam em locais marcados por neutralidade, em sua estrutura física, destinados a cultos de qualquer religião.

Neles é possível, em um dia, por exemplo, celebrar cultos cristãos e, em outro, cultos budistas. Ou, até mesmo, em um único dia, destinar-se a celebração de uma cerimônia multirreligiosa, onde cada manifestação religiosa poderá professar sua fé individualmente a um público multirreligioso.

A bem de se ver, os centros ecumênicos atingem a mesma finalidade essencial protegida pela Constituição, qual seja, a liberdade religiosa. Bem por isso, merece a

---

[263] Vide item 2.2.2 do presente trabalho.

[264] Sacha Calmon indica: "A Constituição juridiciza determinados valores éticos, os garante e protege. Conquanto o regime econômico capitalista, pela sua própria dinâmica, utilize o homem como meio para a obtenção da riqueza, pelo que já se disse que subordina o 'ser' ao 'ter' (quem tem 'é'), as Constituições brasileiras, harmônicas com a boa tradição humanista, têm feito profissão de fé em alguns valores que não descendem do modo capitalista de produção, mas da concepção democrática de vida e governo. Do constitucionalista e cientista político baiano, Prof. Nelson Sampaio a frase lapidar: 'a idéia nuclear da concepção democrática é o pressuposto ético que condena a utilização de qualquer indivíduo humano como simples instrumento ou meio para os fins de outros indivíduos ou grupos'. Daí resulta a imunidade dos templos de qualquer culto (liberdade de crença e igualdade entre as crenças)." (SAMPAIO, Nelson de Souza. As Idéias-força da Democracia. Bahia: Imprensa Regina, 1941 apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988* – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 349).

imunidade tributária tal como qualquer outro templo. Seu espaço físico pode ser considerado um “templo para qualquer culto”, enquadrando-se no permissivo constitucional que determinou a imunidade tributária.

A assertiva acima, porém, deve ser feita com muita cautela. Bem porque boa parte dos centros ecumênicos são anexos a estabelecimentos que não possuem qualquer relação com o exercício da liberdade religiosa.

Localizados, muitas vezes, em *shoppings centers*, aeroportos, grandes lojas comerciais, acabam sendo apenas mais um departamento, tal como um berçário ou uma loja de conveniência. Por óbvio, a nobilíssima finalidade dos centros ecumênicos não se confunde com os do seu local.

Poderia se aventar, tão somente, a imunidade do terreno específico onde está localizado o centro ecumênico, abatendo-se, proporcionalmente, o IPTU da instituição que o abriga.

As receitas eventualmente arrecadadas pelos centros ecumênicos, para abrigarem a imunidade tributária, devem ser redirecionadas à manutenção do templo e sua eventual expansão.

Além do mais, caso administrado por organização exclusivamente voltada a fins religiosos e sem fins lucrativos, essa também será alcançada pela imunidade tributária, da mesma forma que as organizações religiosas que administram templos de qualquer culto o são.

Com relação às entidades ateístas, percebe-se que essas não possuem o aspecto religioso, essencial para que ocorra a hipótese estudada de imunidade tributária. Trata-se de uma convicção íntima de não-relacionamento com o divino, mas sem aspecto religioso.

A bem de se ver, o constituinte originário objetivou a proteção de convicções de quaisquer modalidades. No entanto, àquelas de cunho religioso tiveram uma proteção especial na seara tributária. É privilégio exclusivo da liberdade religiosa, uma vez que elas foram especialmente prestigiadas pela ordem constitucional brasileira[265].

Poder-se-ia argumentar: a liberdade religiosa congrega as mesmas três liberdades exercidas pelas comunidades ateístas. A liberdade de consciência (de não

---

[265] Neste sentido, Ives Gandra indica: “O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dívidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Manole, 1994. v. 6. p. 178).

crer em qualquer religião), a liberdade de expressão (de professar sua convicção de não-crença e se autodeterminar desta forma) e a de organização (de organizar pessoas que pensam da mesma forma). Por que não as incluir na imunidade tributária?

Na verdade, as três liberdades acima referidas encontram-se na parte destinada às manifestações ideológicas. Estas podem ser proferidas por manifestações políticas[266], entidades com convicções filosóficas ou de naturezas diversas etc. Na verdade, a liberdade religiosa é, *grosso modo*, uma modalidade de convicção.

Entretanto, tendo em vista a sua ligação especial com o ser humano e a historicidade há muito demonstrada, ela foi especialmente prestigiada na ordem constitucional, recebendo, além da proteção constitucional conferida às outras liberdades de convicção, expressão e organização, imunidade tributária.

Trata-se de verdadeiro privilégio gozado exclusivamente pelas entidades que emitem convicções religiosas. É bem verdade que, além da proteção constitucional conferida pelas garantias fundamentais e constitucional, elas recebem um *plus*: a imunidade tributária.

A bem de se ver, tal desoneração possui tripla fundamentação: em um primeiro momento, parece-nos que a religiosidade foi excepcionada pelo legislador constitucional originário. Bem por isso que a Constituição Federal de 1988 foi promulgada sob a proteção de Deus.

Em um segundo momento, a proteção da religiosidade justifica-se ante à altíssima intimidade da religião com o âmago e anseios do ser humano. Como visto, esse é, necessariamente, um ser religioso. Seu cotidiano é um rito; sua fala e seus pensamentos são permeados por um simbolismo, muitas vezes, mágico e religioso; ele separa objetos e situações com caráter sagrado, destinando os demais à profanação.

Em um terceiro momento, há que se considerar a historicidade da relação entre Estado e Igreja. Não é possível ignorar que tal relacionamento, a par de inúmeras vezes conturbado, ocorreu e ocorre até o presente momento. A mistura das coisas do Estado com as coisas eclesiásticas deve ser a mais limitada possível, focada nas

---

[266] Os partidos políticos são imunes, por causa da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. No entanto, outras organizações com fins eminentemente políticos não são consideradas para fins de imunidade tributária.

hipóteses que contemples, apenas e tão somente, a consecução de parcerias para atingimento do interesse público, nos moldes do artigo 19, inciso I, *in fine*, da Constituição Federal.

A par da proibição de transferência de recursos para a manutenção e expansão de cultos religiosos, o Estado não pode lhes embaraçar o funcionamento, mormente na seara tributária.

O constituinte, com isso, procurou fechar todas as possibilidades de um relacionamento financeiro e tributário antirrepublicano e antidemocrático entre Estado e Instituições Religiosas. A exceção é a cooperação entre os dois com vistas ao atingimento do interesse público; bem porque esse é o objetivo principal do Estado, notadamente quando se trata dos objetivos fundamentais da República[267].

Igreja e Estado devem se manter afastados um do outro, necessariamente. O relacionamento entre estes deve ser de independência e de não-subordinação. As consequências institucionais de uma relação não-afastada entre Estado e Igreja há muito são conhecidas pelos historiadores[268].

Dessarte, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto relaciona-se, fundamentalmente, com o exercício da liberdade religiosa. A manifestação de uma crença religiosa, qualquer que seja, é essencial para que se possa, ao menos, cogitar a aplicação da imunidade contida na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. A necessidade do homem de se relacionar com o transcendente foi especialmente protegido pelo constituinte originário, inclusive para fins tributários. Bem por isso que a desoneração constitucional é estendida aos centros ecumênicos, mas não às entidades ateístas ou agnósticas.

4.1.5.1 E as lojas maçônicas?

Tendo em vista o quanto exposto anteriormente, questiona-se: qual a situação das lojas maçônicas? Essas, compostas por membros das mais diversas matrizes ideológicas e religiosas em união com vistas a um ideal comum, poderiam ser consideradas, também, como imunes tributariamente?

A questão principal, ao nosso ver, é constatar o papel religioso das lojas maçônicas exercido na sociedade. A grande ordem do oriente do Brasil, maior

---

[267] Conforme o artigo 3º da Constituição Federal.
[268] Vide o item 1.4.3, *in fine*.

expoente da maçonaria em território nacional, não possui fins lucrativos. Muitas vezes vista como uma ordem discreta, e não secreta, seleciona apenas homens maiores de dezoito anos e que cumprem diversos requisitos, considerados como essenciais à sua admissão em seus quadros[269].

Dentre estes requisitos, destaque-se a indispensabilidade na crença em um ser superior, denominado pela maçonaria como o Grande Arquiteto do Universo[270]. É primordial, então, que os maçons, para serem admitidos como tais, manifestem uma crença religiosa em um ser divino e transcendente, sendo a maçonaria composta por membros de diversas religiões, mas com um credo em comum.

Ademais, suas reuniões são permeadas por ritos e símbolos[271]. Há, por exemplo, a iniciação de jovens maçons na ordem, composta por inúmeros ritos e simbologias, características que permeiam qualquer manifestação religiosa[272].

Porém, há grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência com relação à possibilidade de se enquadrar a maçonaria como equivalente às entidades religiosas para fins de imunidade tributária. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562351/RS, sob relatoria do ministro Ricardo Enrique Lewandowski, entendeu que a imunidade da alínea “b”, inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal é exclusiva dos templos de qualquer culto, sendo vedada sua extensão à maçonaria, uma vez que, em suas lojas, não se professa religião[273]. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, mais incisivo, já decidiu:

> Descabe o reconhecimento da imunidade tributária à Maçonaria, na medida em que esse tipo de associação não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 150, VI, alíneas b e c, da Constituição Federal. Descabe enquadrá-la como instituição de educação ou assistência social, na medida em que estas desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, deveria ser cumprida pelo Estado, o que não é o caso da Maçonaria. Da mesma forma, não se pode admitir seja a Maçonaria um culto na acepção técnica do termo. Trata-se de uma associação fechada, não aberta ao público em geral

---

[269] Conforme artigo 27 da Constituição do Grande Oriente do Brasil.
[270] Conforme preâmbulo e inciso I do artigo 2º da Constituição do Grande Oriente do Brasil.
[271] O inciso VIII do artigo 2º da Constituição do Grande Oriente do Brasil prevê a manutenção dos seguintes símbolos como postulados univerais da maçonaria: o Livro da Lei, o Esquadro e o Compasso, sempre à vista em todas as sessões da Loja. São considerados como as três grandes luzes da maçonaria..
[272] O inciso VI do artigo 2º da Constituição do Grande Oriente do Brasil prevê, como postulado universal da maçonaria, a iniciação de seus membros.
[273] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário nº 562351/RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 14 de dezembro de 2012. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22869325/recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf/inteiro-teor-111144567. Acesso em: 28 out. 2020.

> e que não tem e nem professa qualquer religião, não se podendo afirmar que seus prédios sejam templos para o exercício de qualquer culto. Trata-se de uma confraria que, antes de mais nada, professa uma filosofia de vida, na busca de que ela mesmo denomina de aperfeiçoamento moral, intelectual e social do Homem e da Humanidade.[274]

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal, entretanto, no julgamento de recurso em sede de embargos à execução fiscal, decidiu que "[...] a maçonaria é uma religião, no sentido estrito do vocábulo, isto é, na harmonização da criatura ao criador. É religião maior e universal." [275] Há julgado que entende, inclusive, pela caracterização da imunidade pela alínea "c" do permissivo constitucional, classificando a maçonaria como entidade filantrópica de assistência social sem fins lucrativos, conforme decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul.[276]

O entendimento a prevalecer, em nossa concepção, é, em tese, a da extensão da imunidade prevista pela alínea "b", e não a "c", do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Isto porque a maçonaria, sim, é equivalente à religião.

Como visto, há a crença no sobrenatural, em algo transcendente, personificada na figura do Grande Arquiteto do Universo. Os membros se reúnem periodicamente em local de culto para manifestação de suas ideias (morais e religiosas), permeados de símbolos e ritos, em reafirmação aos seus ideias e princípios voltados à sua figura sagrada principal. Considera-se, inclusive, como postulado universal da Instituição Maçônica "[...] a manutenção das Três Grandes Luzes da Maçonaria: o Livro da Lei, o Esquadro e o Compasso, sempre à vista, em todas as sessões das Lojas." [277]

Poder-se-ia questionar que, na verdade, trata-se de uma confraria, tal como no julgado apresentado no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Algo para apenas alguns poucos, pré-selecionados em processo seletivo rigoroso.

Essa característica de exclusividade, ao nosso ver, consubstanciaria em impeditivo apenas para a configuração da imunidade tributária pela alínea "c" do

---

[274] RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (1. Câmara Cível). *Apelação Cível No 70010055200*. Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, 24 de novembro de 2004.
[275] DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (5. Turma Cível). *AC: 93520820038070001 DF 0009352- 08.2003.807.0001*. Relator: ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, 24 de junho de 2004.
[276] MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul (3. Turma Cível). *AC: 26025 MS 2007.026025-0*. Relator: Des. Oswaldo Rodrigues de Melo, 18 mar. 2008
[277] GRANDE ORIENTE DO BRASIL. *Constituição do Grande Oriente do Brasil*. [S. l.]: [s.n.], 2016. Disponível em: https://chgdesign.com.br/templarios/arquivos/CF_março_2017.pdf. Acesso em: 15 out. 2020.

permissivo constitucional, uma vez que, pela constituição do grande oriente do Brasil, a assistência, *prima facie*, é reservada aos membros e aos familiares de maçons falecidos.

Não é possível ignorar que as demais denominações religiosas, a par de serem abertas ao público em geral, segregam membros que não compactuam com os ideais e regras de determinado seguimento religioso. Trata-se de questão de enquadramento às normas do meio social específico e religioso. O que a maçonaria faz, apenas e tão somente, é realizar uma seleção prévia do seu corpo religioso, evitando-se uma possível expulsão em massa, em prol da coesão de seu grupo[278].

Ademais, alguns interpretam o inciso VII do artigo 2º da constituição do grande oriente do Brasil como razão suficiente para não considerar as lojas maçônicas como instituições equivalentes aos templos de qualquer culto. O dispositivo em questão proíbe a "[...] discussão ou controvérsia sobre matéria político-partidária, religiosa e racial, dentro dos templos ou fora deles",[279] em nome da Instituição Maçônica. Argumentam que esta proibição descaracterizaria o aspecto religioso das lojas, uma vez que há norma expressa vedando discussão sobre matéria religiosa.

Nada mais incorreto. Não se proíbe a profissão de uma fé, mas de se discutir aspectos de crença alheia, dentro ou fora dos templos, em nome da maçonaria. Isso porque se trata de organização que agrega membros de diversas instituições religiosas. O objetivo é que eventuais discordâncias pessoais ou doutrinárias em matéria religiosa não afetem a união dos membros da maçonaria, bem como não interfiram no objetivo comum de aprimoramento pessoal e de transcendência e obediência ao Grande Arquiteto do Universo.

Outro argumento utilizado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao negar a imunidade tributária à maçonaria, foi no sentido de restringir os objetivos da instituição ao mero "[...] aprimoramento moral, intelectual e social do homem e da humanidade", não assumindo aspectos religiosos.

---

[278] Nesse sentido, Eduardo Sabbag: "Quanto à tese de que o ritual secreto viria de encontro ao necessário caráter público de um templo merecedor da imunidade, não nos parece crível. Em toda liturgia religiosa há mistérios que serão alcançáveis apenas a alguns, quer porque ocupam posição sacerdotal privilegiada, quer porque se elevam na fé. Aliás, é da natureza das religiões o seu alto grau de esoterismo. Na História Antiga, nem todos se aproximavam das divindades, mas apenas os faraós e sacerdotes. Entre os gregos, o conhecimento do 'divino' era segregado a alguns iniciados. Os índios, em seus rituais místicos, enaltecem o 'transcendente'." (SABBAG, Eduardo. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. *JusBrasil*, 2011. Disponível em: https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas. Acesso em: 13 out. 2020).

[279] GRANDE ORIENTE DO BRASIL. *Constituição do Grande Oriente do Brasil*.

Questiona-se: qual manifestação religiosa não possui o mesmo objetivo? O pensamento mágico-religioso, como visto, consubstancia-se numa cognição formulada pelo homem para explicar e se situar no mundo. O "Grande Homem" (*self*), dentro da psicanálise, guia o homem para a sua totalidade psíquica, valendo-se de símbolos, mitos e matéria ritualística no alcance deste mister. Bem por isso que se reafirma: o objetivo do homem não é comer, beber, sobreviver ou satisfazer a sua libido, mas *ser humano*, segundo a sua individualidade. O inconsciente, muitas vezes, escolhe a figura do homem cósmico para exprimir o mistério vivo da individuação[280].

Na verdade, com vistas à manutenção da laicidade estatal, não cabe ao Estado imiscuir-se nas doutrinas e regimentos internos de uma instituição dita como religiosa. A relação entre os dois agentes é de independência e não subordinação.

Nada autoriza que, a par de elementos objetivos caracterizadores de uma religião (templo, reunião de fiéis rotineira, espiritualidade e transcendência, símbolos e ritos), o Estado, por meio dos seus Poderes constituídos, avalie subjetivamente a legitimidade religiosa de um culto.

A bem de se ver, a proteção constitucional à liberdade religiosa é genérica, e assim o é para que o Estado não embarace qualquer indício de manifestação religiosa. É o caso da maçonaria, que se vale das três dimensões da aludida liberdade à sua forma personalíssima.

Ao nosso ver, apenas se a Instituição Maçônica estivesse envolvida na prática de algum ilícito ou se deixasse de ter fins lucrativos, em tese, após o devido processo legal e ampla defesa, poderia se cogitar a descaracterização da estudada desoneração fiscal.

Importante ressaltar que, tal como os templos de qualquer culto, as lojas maçônicas deverão reverter todos os seus recursos arrecadados (nas doações, encargos maçônicos etc.) para a sua finalidade essencial: manutenção do culto dito religioso. Além do mais, tais como as Igrejas, a imunidade não está adstrita ao prédio físico das lojas, mas atinge toda a Instituição Maçônica.

---

[280] Nesse mesmo sentido: "Ainda que saibamos que a loja maçônica não se mostre como "igreja", no sentido restrito do termo, não se pode afastar dela o contexto de religiosidade. Aliás, o dispositivo constitucional não imuniza "igreja", mas o templo, em sua perspectiva axiológica, e não em um predeterminado "standard" ou formato estereotipado. Tem-se o templo na medida em que se busca, em seus rituais, o caminho superior da fé, da crença em Deus, na perquirição do aperfeiçoamento espiritual do homem. É o templo, em verdade, uma organização, nas mais diferentes manifestações, desde que se prenda à dimensão correspondente ao culto." (SABBAG, Eduardo. *A imunidade religiosa e as lojas maçônicas*).

Dessarte, tendo em vista os elementos caracterizadores de uma religião e a reunião de diversas agremiações religiosas em apenas um local, é de se concluir pela possibilidade de extensão da imunidade tributária prevista na alínea “b” inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal às lojas e instituições maçônicas. Não é possível, *prima facie*, estender a estas a imunidade prevista na alínea “c” do permissivo constitucional, a não ser que a loja específica ou a Instituição Maçônica inicie atividade regular de assistência social, médica ou educacional aberta ao público em geral.

4.2 O FOMENTO A INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: ALGUMAS REFLEXÕES

4.2.1 É possível oferecer subsídios para que uma instituição religiosa promova “ações missionárias”?

O questionamento ora proposto possui relação com o conteúdo material da laicidade estatal. É bem verdade que o legislador constitucional originário se preocupou com a liberdade religiosa em todas as suas dimensões, prestigiando-a, além das proteções constitucionais inerentes aos direitos fundamentais, com a imunidade tributária.

Porém, ponderando as posições do Estado e da Igreja na sociedade, tendo em vista sua participação no cotidiano da coletividade, bem como a historicidade das relações entre as referidas instituições e o exemplo internacional[281], determinou-se a separação daqueles.

Este é, pois, o cerne da laicidade estatal. Estado e Igreja devem se manter afastados de relacionamentos institucionais. Não é possível, por exemplo, um dirigente eclesiástico interferir na organização de um Poder, ou vice e versa. Na Constituição Imperial, por exemplo, havia a previsão de nomeação de bispos da Igreja Católica Apostólica Romana pelo Poder Executivo federal. A questão das investiduras foi, inclusive, tema de intenso embate político entre o Papa Gregório VII e o Imperador do Sacro Império Romano-Germânico, Henrique IV[282].

A bem de se ver, a religião constituiu em importante mecanismo que facilitou a colonização brasileira. Na América espanhola, Colombo valeu-se de um eclipse lunar para convencer os indígenas caribenhos de que havia uma punição divina contra

[281] Vide, por exemplo, item 1.4.3.
[282] Vide item 1.4.3.

eles.[283] O Estado, naquela época, era fortemente ligado com a Igreja Católica, de modo a se confundir ações de Estado com ações eclesiásticas. Atualmente, deve o Estado se abster de qualquer embaraço ao exercício da liberdade religiosa, bem como de qualquer instrumento que venha a financiar indevidamente o culto religioso ou a sua propagação.

Bem por isso que a separação estatal e eclesiástica é o comando principal do inciso I do artigo 19 da Constituição Federal. A exceção prevista *in fine* diz respeito à possível cooperação entre Igrejas e Estado, em prestígio ao interesse público. A supremacia deste é tanta na CF/88 que justifica, até mesmo, uma possível relação entre instituições que devem atuar, via de regra, separadamente.

A interpretação da laicidade estatal, porém, não pode ser feita de forma exclusiva. A construção da norma jurídica constitucional demanda conceitos e dispositivos que fundamentam a interpretação, também, da imunidade tributária.

Diz-se que a imunidade alcança apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a finalidade essencial do templo (conforme parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição). Tanto como esses elementos foram protegidos da ação estatal tributária, o Estado também não o pode fomentar.

A bem de se ver, a proibição de fomento, prevista no artigo 19, inciso I, da Constituição se coaduna com a *proibitivo* direcionada ao não-embaraço. Isso, porque, além de o Estado não obter amparo para se imiscuir no funcionamento do templo em suas atividades essenciais (leia-se, o culto religioso), também não pode fomentar suas atividades, em observância à separação determinada pelo mesmo dispositivo.

Conclui-se que a laicidade estatal, fundamentada na proibição de fomento e de não-embaraço, diz respeito unicamente às finalidades essenciais do templo. Com tais premissas solidificadas, passa-se à análise do questionamento proposto.

Poderia o Estado patrocinar “missões religiosas”? Entendemos que não.

O fundamento de uma “missão religiosa” é a propagação de uma crença, bem como a expansão de um culto religioso. Ora, pelo artigo 19, inciso I, da CF/88, é vedado ao Estado oferecer qualquer embaraço ou fomento a cultos das mais diversas crenças.

---

[283] LLORENTE, Analia. O eclipse que lsalvou a vida de Cristóvão Colombo em viagem à América. *BBC News Mundo*, 12 out. 2020. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/geral-54501402. Acesso em: 13 out. 2020.

Caso a “missão religiosa” diga respeito à expansão da fé e a propagação de credo religioso, não é possível que haja participação do Estado neste sentido, seja embaraçando os planos do templo ou fomentando sua atividade.

Porém, se a “missão religiosa” tiver como escopo a expansão de serviços sociais, médicos e educacionais eventualmente prestados pelo templo, vislumbramos a viabilidade da atuação estatal. Isto porque tais atividades não são essenciais a um templo, mas podem ser por ele executados. Importante ressaltar que qualquer parceria deverá observar os pressupostos e regramentos previstos na Lei nº 13.019/14.

Na hipótese de a “missão religiosa” englobar os dois aspectos (expansão da fé e de serviços de assistência social, médica e educacional), o Estado poderá subvencionar apenas este último, ante a vedação do inciso I do artigo 19 da CF/88.

Dessa maneira, entende-se pela possibilidade de fomento do Estado a “missões religiosas” promovidas por templos de qualquer culto, desde que fundamentadas exclusivamente em ações de assistência social, médica e educacional. Ou seja, qualquer ação de Igrejas voltada à promoção, propagação ou expansão de culto religioso inibe a participação do Estado, no embaraço e no fomento.

4.2.2 É possível que o ente público firme relação de cooperação com entidades religiosas de apenas um credo religioso?

Como visto, a posição do Estado frente às Instituições Religiosas é de neutralidade e de não subordinação. Não se trata de Estado antirreligioso, mas de Estado laico, afastado das coisas religiosas. Tendo em vista a supremacia do interesse público, porém, há a possibilidade de cooperação entre Estado e Igrejas.

Mas, como conciliar esse panorama quando se trata de um país multi-étnico e multicultural como o Brasil? A bem de se ver, a questão ora proposta exige a análise da aludida permissão constitucional com o eventual aspecto concorrencial entre Instituições Religiosas.

Com o advento da Lei nº 13.019/14, o procedimento de fomento a organizações da sociedade civil foi padronizados. Assim, as instituições religiosas devem seguir os procedimentos por ela determinados, notadamente o chamamento público.

A partir desse procedimento isonômico, pretende-se selecionar as organizações mais aptas à prestação do serviço público objeto da parceria. Isto

importa afirmar que, para se firmar uma parceria com o Poder Público, as Igrejas competem (ou melhor, devem competir) em pé de igualdade com as outras Instituições Religiosas congêneres. Além do mais, a isonomia deve ocorrer entre as próprias organizações religiosas e as denominações de um mesmo espectro religioso.

Tal tratamento justifica-se pela imposição constitucional dos princípios democrático, da igualdade e da supremacia do interesse público. Este último, principalmente, demanda a racionalização dos procedimentos públicos a fim de que o melhor que há na sociedade seja a ela direcionado em seu próprio benefício.

Ao nosso ver, a exceção ocorre exatamente nas hipóteses previstas nos artigos 30 (dispensa) e 31 (inexigibilidade) da Lei nº 13.019/14. Assim, se, por exemplo, a Igreja de uma determinada localidade precária e inóspita possuir a única estrutura apta para prestação de serviços de interesse público, não é necessário o chamamento público (artigo 31, *caput*, da Lei nº 13.019/14). No entanto, se surgir alguma instituição, religiosa ou não, apta à competição, será exigível o mencionado procedimento.

Além do mais, a previsão orçamentária subvencional (artigo 30, inciso VI) e as emendas parlamentares ao orçamento (artigo 29) não exigem o chamamento público.

Dessa maneira, entende-se pela impossibilidade, *prima facie*, de privilégio às instituições religiosas em procedimento de chamamento público para recebimento de valores e celebração de parcerias com o Poder Público, em face dos princípios democrático, da igualdade e da supremacia do interesse público, bem como o comando legal específico emanado pela Lei nº 13.019/14.

Porém, caso a entidade religiosa se enquadre em hipótese de dispensa (artigo 30) ou inexigibilidade (artigo 31) de chamamento público, o Estado poderá, justificadamente, preferir a parceria com Instituições Religiosas. Ademais, nos casos de previsão orçamentária específica de subvenção social (artigo 30, inciso VI) e de emendas parlamentares ao orçamento (artigo 29) remetendo valores especificamente para entidades religiosas, não há necessidade de chamamento público. Bom ressaltar que, em qualquer uma das hipóteses, a celebração do instrumento adequado, com plano de trabalho e prestação de contas, é indispensável, tendo em vista os mesmos princípios constitucionais outrora elencados.

4.2.2.1 E com apenas uma entidade de um mesmo credo religioso?

Trata-se de questionamento interessante. Na maior parte das religiões, não há divisões internas substantivas. No entanto, no cristianismo evangélico, há a segmentação de várias denominações diferentes, com divergências doutrinárias significativas. São regidas, cada uma delas, por organizações próprias.

Apesar de fazerem parte de um mesmo espectro religioso macro, trata-se de instituições diferentes. Bem por isso, deve-se aplicar a mesma lógica da problemática anterior.

Se uma Entidade Religiosa se destacar como única viável para a execução do serviço público objetivado, poderá ser excepcionada, nos termos das exceções previstas na Lei nº 13.019/14. Se não, deverá concorrer em pé de igualdade com as demais denominações de um mesmo espectro religioso, em prestígio aos princípios elencados no tópico antecedente.

4.2.3 É possível a utilização de verbas públicas para a promoção de festas populares de cunho religioso?

Questão interessante que se impõe quando da análise do fomento a templos de qualquer culto. Não é possível negar que a religião, a par de ser parte intrínseca e primordial do ser humano, teve importantíssimo papel na formação cultural do nosso país.

Caio Prado Júnior[284], por exemplo, reforça o papel relevante exercido pela Igreja Católica Apostólica Romana como refúgio da inteligência e da cultura no período colonial brasileiro, através de seus seminários:

> Restará a Igreja. Esta sim oferece oportunidades mais amplas. Os estudos se podiam fazer em grande parte no Brasil; e mesmo completar, sobretudo com relação aos seculares. Os seminários foram cronologicamente os primeiros institutos de ensino superior da colônia. Aliás, os candidatos ao estado eclesiástico que demonstrassem

[284] PRADO JUNIOR, Caio. *Formação do Brasil contemporâneo: colônia*. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 298.

> aptidões encontravam sempre amparo, e não faltava quem lhes custeasse os estudos, aqui ou na Europa.[285]

Gilberto Freyre, em seu turno, aponta para o eminente caráter religioso no processo de colonização portuguesa. O ódio destilado pelo português ao "estrangeiro" indígena decorreu da caracterização deste como o próprio "pecado". Assim: "[...] seu ódio é profilático. Contra o pecado e não contra o pecador, diria um teólogo. É o pecado, a heresia, a infidelidade que não se deixa entrar na colônia, e não o estrangeiro." [286]

Foi a mesma mística religiosa que, para o referido autor, justificou a reconquista da Península Ibérica, que estava dominada pelos muçulmanos[287]. No entanto, o sistema econômico colonial chegou a se sobrepor às Igrejas Católicas Apostólicas Romanas, em mais uma demonstração que não é salutar a mistura das coisas eclesiásticas com as de Estado:

> No Brasil, a catedral ou a igreja mais poderosa que o próprio rei seria substituída pela casa-grande de engenho. Nossa formação social, tanto quanto a portuguesa, fez-se pela solidariedade de ideal ou de fé religiosa, que nos supriu a lassidão de nexo político ou de mística ou consciência de raça. Mas a igreja que age na formação brasileira, articulando-a, não é a catedral com o seu bispo a que se vão queixar os desenganados da justiça secular; nem a igreja isolada e só, ou de

---

[285] E prossegue: "A Igreja sempre honrou no Brasil sua tradição democrática, a maior força com que contou para a conquista espiritual do Ocidente. O que ocorreu na Europa medieval se repetiria na colonização do Brasil: a batina se tornaria o refúgio da inteligência e da cultura; e isto porque é sobretudo em tal base que se faria a seleção para o clero. Ele foi assim, durante a nossa fase colonial, a carreira intelectual por excelência, e a única de perspectivas amplas e gerais; e quando, realizada a Independência, se teve de recorrer aos nacionais para preencher os cargos políticos do país, é sobretudo nele que se recrutarão os candidatos. A igreja tem, assim, na colônia um papel importante como vazão para colocações. Reconhecia-o, e não só o proclamava, mas ainda o justificava nos últimos anos do século XVIII, uma autoridade eclesiástica autorizada como o superior da Província dos Capuchos no Rio de Janeiro, frei Antônio da Vitória: 'Hoje não há verdadeiras vocações para o estado religioso; quase todos o procuram por modo de vida, e principalmente no Brasil, onde faltam empregos em que os pais arrumem seus filhos. Debaixo deste princípio parece que se faz uma injustiça aos brasileiros, privando-os deste benefício, quando seus pais são os que sustentam e vestem todos os religiosos daquele continente, e reparam os seus conventos." (PRADO JUNIOR, Caio. *Formação do Brasil contemporâneo: colônia*. p. 298).

[286] Nesse sentido: "Repetiu-se na América, entre portugueses, disseminados por um território vasto, o mesmo processo de unificação que na Península: cristãos contra infiéis. Nossas guerras contra os índios nunca foram guerras de branco contra peles-vermelhas, mas de cristãos contra bugres. Nossa hostilidade aos ingleses, franceses, holandeses teve sempre o mesmo caráter de profilaxia religiosa: os católicos contra hereges." (FREYRE, Gilberto. *Casa grande e senzala:* formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal. 51. ed. São Paulo: Global, 2006). p. 269.

[287] "Mas foi pela mística religiosa que o movimento da reconquista se definiu. Cristãos contra infiéis. 'Quando cumpria aplicar uma designação que representasse o habitante da parte da Península livre do jugo do Islão, só uma palavra havia: *Cristianos*', diz-nos Alexandre Herculano da época belicosa que antecedeu a organização dos portugueses e espanhóis em nações. 'O epípeto que indicava a crença representava a nacionalidade'. Esta só depois se definiu politicamente sem entretanto perder de todo, a não ser largos séculos depois da reconquista, o nexo ou o cunho religioso." (Idem, ibidem, p. 270).

> mosteiro ou abadia, onde se vão acoitar criminosos e prover-se de pão e restos de comidas mendigos e desamparados. É a capela de engenho. Não chega a haver clericalismo no Brasil. Esboçou-se o dos padres da Companhia para esvair-se logo, vencido pelo oligarquismo e pelo nepotismo dos grandes senhores de terras e escravos.[288]

De qualquer forma, é inegável o papel do cristianismo católico na formação histórica e cultural brasileira. Muitos são os feriados nacionais religiosos, além dos regionais. Aliás, como visto no Quadro 1, o Brasil é essencialmente religioso e cristão, mas com diferenças marcantes de crença. Bem por isso que a liberdade religiosa foi especialmente protegida na Constituição.

Importante observar, aliás, que, mediante o comando do artigo 215 da CF/88, o Estado deve garantir a todos o pleno exercício dos direitos culturais e o acesso às fontes da cultura nacional, além de apoiar e incentivar a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Ademais, pela leitura dos parágrafos 1º e 2º do referido dispositivo constitucional, é dever do Estado proteger as manifestações populares de cultura, mormente aqueles de grupos que participaram do processo civilizatório do Brasil, fixando-se, inclusive, quando o caso, datas comemorativas[289].

Não é possível negar o papel da religião na formação cultural brasileira. De início, o cristianismo católico prevaleceu. No entanto, com o advento de outras massas migratórias, a miscigenação cultural, e consequentemente religiosa, ocorreu de forma inquestionável. Bauman, neste sentido, indica que a chegada de grupos cultural e etnicamente diferentes provocou um choque nas comunidades, mormente as europeias. A "arte de conviver com a diferença" tornou-se um problema a ser resolvido todos os dias. Assim:

> A nova interpretação da ideia de direitos humanos básicos estabelece, no mínimo dos mínimos, os alicerces da tolerância mútua: mas, cabe enfatizar, não chega a ponto de estabelecer os alicerces da

---

[288] Idem, ibidem, p. 271.

[289] Daniela Milani expõe que: "[...] é evidente que a cultura brasileira está permeada de traços da religiosidade católica, seja nos sinais existentes em diversos locais públicos e privados, seja no nome dado às mais diversas cidades e Estados do país, os feriados católicos, as festas de origem católica como festas de São João, Folia dos Reis, Festa do Divino; além dos feriados provenientes de datas comemorativas católicas, dos quais todos podem de algum modo ter proveito, seja para praticar o culto, seja para mero descanso. [...] Em outras palavras, o povo brasileiro é religioso, a religiosidade (de modo geral e a católica em especial) faz parte da cultura brasileira, é parte de sua identidade. A maior prova disto está no preâmbulo da Carta Política, já anteriormente analisado." (MILANI, Daniela Jorge. *Igreja e Estado:* relações, secularização, laicidade e lugar da religião no espaço público. Curitiba: Juruá, 2015. p. 203).

> solidariedade mútua. A nova interpretação quebra a hierarquia das culturas herdada do passado e coloca de lado o modelo de assimilação como uma evolução cultural naturalmente 'progressiva', que leva, de forma inexorável, a um objetivo-modelo predeterminado.[290]

Assim, tendo em vista a separação entre Estado e Igreja, prevista no inciso I do artigo 19, bem como os comandos do artigo 215, *caput*, parágrafos 1º e 2º, ambos da Constituição Federal, como conciliar a laicidade com o dever de promover manifestações culturais religiosas relevantes à formação nacional?

De proêmio, é relevante questionar: é a religião uma manifestação cultural propriamente dita? Entendemos que sim. É bem verdade que, como visto, as religiões são permeadas de significações criadas pelas pessoas, mediante hierofanias. Essas, por sua vez, são responsáveis pela construção de mitos, que correspondem à "retratação da realidade tal como ela é".

A linguagem utilizada em meios religiosas, notadamente nos templos, é diferente da expressada no cotidiano: trata-se de construção linguística recheada de significados que conectam o homem com a fé professada na religião[291].

Os costumes também são fortemente influenciados por aquela. Aos cristãos, não é permitido a prática de atos sexuais antes do casamento religioso[292]. Os muçulmanos devem cumprir um período de jejum religioso durante o dia, denominado de "ramadã"[293]. Os judeus e os cristãos adventistas não comem carne derivado do porco, tampouco podem trabalhar aos sábados[294].

---

[290] E prossegue: "[...] para falar do ponto de vista axiológico, as relações culturais não são mais verticais, mas horizontais; nenhuma cultura pode exigir ou ter direito à subserviência, à humilhação ou à submissão a qualquer outra simplesmente em decorrência de uma presumida superioridade ou de um 'caráter progressivo'. Hoje, os modos de vida flutuam em direções diferentes e não necessariamente coordenadas; entram em contato e se separam, aproximam-se e se distanciam, abraçam-se e se repelem, entram em co nflito ou inicial um intercâmbio de experiências ou serviços – e fazem tudo isso (parafraseando a expressão memorável de Georg Simmel) flutuando numa suspensão de culturas, todas com uma gravidade específica semelhante ou totalmente idêntica. Hierarquias em tese estáveis e inquestionáveis e caminhos evolutivos unidirecionais são, hoje, substituídos por disputas pela permissão de ser diferente; esses são choques e batalhas cujo resultado é impossível de se prever e em cujo caráter conclusivo não se pode confirmar." (BAUMAN, Zygmunt. *A cultura no mundo líquido moderno*. Rio de Janeiro: Zahar, 2013. p. 38-39).

[291] Freud indica que há, no homem, um sentimento oceânico, derivado do inconsciente, que leva o homem a buscar algo além do mundo material, dando sentido à sua existência. (FREUD, Sigmund. *O mal estar na civilização*. Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2011).

[292] Conforme o versículo 4 do capítulo 13 do livro de Hebreus e versículo 19 do capítulo 15 do livro de Mateus.

[293] O Ramadã é o 9º mês do calendário islâmico, sendo a obrigação de jejum um dos cinco pilares do islamismo.

[294] Conforme versículos 8-11 do capítulo 20 do livro de Êxodo.

Há, portanto, um momento da vida religiosa do homem em que a fé não exerce influência apenas na convicção, mas em seus costumes na seara particular e até de grandes grupos.

Agamben, ao estudar a vida dos monastérios, identificou que, em determinado momento do seminário monástico, os costumes religiosos se confundiam com o cotidiano do monge[295]. Criava-se uma "forma-de-vida" fortemente ligada à religião. Esta, conectada com a *psiqué* humana, possui, em modalidades mais desenvolvidas, um sistema complexo de crenças e costumes.

Todo esse arcabouço acaba por, inevitavelmente, influenciar consubstancialmente na tomada de decisões. Bem por isso que aprouve ao constituinte originário não permitir que Estado e Igrejas se relacionassem fora de assuntos ligados estritamente ao interesse público e não religioso. É inegável a participação da religião na cultura e, consequentemente, nas escolhas particulares ou coletivas.

Regis de Oliveira aponta que estas são influenciadas pelas paixões e sentimentos[296]. Spinoza entendia que o afeto "[...] é uma ideia confusa, pela qual a menta afirma a força de existir, maior ou menor do que antes, de seu corpo ou de uma parte dele, ideia pela qual, se presente, a própria mente é determinada a pensar uma coisa em vez de outra." [297] Ora, em sendo todos esses relacionados com a religião, não há como negar que há profunda influência deste nas decisões humanas.

---

[295] De acordo com o autor: "Se retornarmos ao sintagma *regula vitae* que encontramos, por exemplo, no prólogo da *Regra dos quatro Padres* ('*qualiter conversationem vel regulam vitae ordinari possimus*'), torna-se lícito perguntarmo-nos se também aqui, assim como nos textos que acabamos de examinar, não se trata de um genitivo subjetivo. Assim como nos sintagmas *regula iuris* e *regula fidei*, o direito e a fé não são regidos pela regra nem dela derivam, mas, ao contrário, da mesma maneira é possível que no sintagma *regula vitae* não seja tanto a forma de vida que deriva da regra, mas a regra, da forma de vida. Ou, talvez, deveríamos dizer antes que o movimento vai nos dois sentidos e que, na incessante tensão para a realização de um limiar de indiferença, a regra se faz vida na mesma medida em que a vida se faz regra." (AGAMBEN, Giorgio. Altíssima pobreza. p. 77).

[296] Nesse sentido: "O direito, pois, não deve ser visto como mera forma. É guerra, dominação, poder e estratégia. O direito é paixão. As paixões, aqui tomadas em seu mais amplo sentido, são compostas por todos os sentimentos que invadem o ser humano ou estão dentro dele. O ser humano é formado de maneira maniqueísta. Tem perante si o *bem* e o *mal*. O bem nele se reflete através dos bons sentimentos; o mal pelos maus afetos. O ser humano não é racional. Não é a razão que nele decide nem é ela um centro controlador de todos os afetos que dentro dele se digladiam. Nele preponderam os sentimentos, os bons ou os maus: o amor, a solidariedade, a coragem, a temperança, a sobriedade; ou a ira, a inveja, a cobiça." (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Interpretação.* p. 82).

[297] Prossegue: "É preciso observar, entretanto, que, quando digo *força de existir, maior ou menor do que antes*, não compreendo com isso que a mente compara o estado presente do corpo com os anteriores, mas, sim, que a ideia que constitui a forma de um afeto afirma, a respeito do corpo, algo que envolve, de fato, mais ou menos realidade do que antes. [...]. Quando, pois, disse, anteriormente, que a potência de pensar da mente era aumentada ou diminuída, não quis dizer senão que a mente

A religião, pois, relaciona-se com a cultura, e é protegida como tal, além da proteção à liberdade religiosa. Porém, a problemática proposta chega a um ponto de inflexão. Isto porque, a par de cultural, a religião, íntima como é, refere-se a questão de fé, que, por sua vez, não pode ser incentivada (via fomento) ou embaraçada por ações do Estado. Como equacionar tais aspectos delineados pelo constituinte originário?

Acreditamos que a solução está em identificar a manifestação religiosa como patrimônio cultural de determinada localidade. Explica-se. O artigo 216, *caput*, da CF/88, especifica como patrimônio cultural os bens de natureza material e imaterial, individualmente ou em conjunto tratadas, que portam referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade. Devem ser protegidos e incentivados pelo Estado.

Diante de todo o exposto, não é possível separar a religião, marcante na construção dos valores e patrimônios da sociedade brasileira. Entretanto, a manifestação cultural é diferente da prática de culto voltado à expansão da fé. Isso é inegável. A primeira pode (e deve) ser incentivada pelo Estado. A segunda, não, tendo em vista a expressa vedação emanada pelo inciso I do artigo 19 da Constituição.

Discussão semelhante ocorreu na Ação Civil Pública nº 1002030-14.2017.8.26.0028, promovida pela Associação Brasileira de Ateus e Agnósticos (ATEA) em face do Município de Aparecida, do Estado de São Paulo. A parte autora indicou que a Municipalidade indevidamente fomentou a construção de monumentos religiosos em homenagem aos 300 anos de surgimento da imagem de Nossa Senhora Aparecida, através da doação de terrenos e uso de recursos públicos. O Poder Público municipal indicou que tais ações visaram a expansão do turismo local.

Ora, é evidente, *in casu*, a influência religiosa do cristianismo católico apostólico romano na formação da comunidade de Aparecida. Até o nome da cidade decorre da religião. Todos os anos, em outubro, são feitas romarias em peregrinação à cidade para comemoração do dia de Nossa Senhora Aparecida, que é, inclusive, feriado nacional. O impacto no turismo e no comércio é positivo, a se observar o artigo 180

---

formava, de seu corpo ou de alguma de suas partes, uma ideia que expressava mais ou menos realidade do que a que antes afirmava a respeito de seu corpo. Pois a superioridade das ideias e a potência atual de pensar avaliam-se pela superioridade do objeto. Acrescentei, enfim, pela qual, se presente, a mente é determinada a pensar uma coisa em vez de outra, a fim de exprimir também, além da natureza da alegria e da tristeza, que é explicada na primeira parte da definição, a natureza do desejo." (SPINOZA, Benedictus de. *Ética*. Trad. Tomaz Tadeu. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2017. p. 152).

da Constituição. Por que não se valer do orçamento em benefício da própria comunidade? O que se alcança é exatamente o interesse público, em prestígio à sua supremacia.

Não seria o caso, por exemplo, de o Poder Público incentivar, em data não-específica, uma religião com poucos adeptos e baixíssimo impacto no turismo e na economia local. Não há interesse público, senão a mais torpe relação indevida entre Administração Pública e Instituições Religiosas.

Acreditamos que não seja possível traçar um regramento geral. A análise deve ser no caso concreto, avaliando-se o impacto de determinada religião na formação cultural e histórica da comunidade. No entanto, o fomento estatal não pode, em qualquer hipótese, ser utilizado para execução de cultos religiosos ou propagação de fé. A manifestação religiosa financiada com verbas públicas deve ser pontual e não pode envolver a atividade essencial do templo religioso. Para isso, devem ser observados os regramentos específicos da Lei nº 13.019/14, mormente o plano de trabalho e a prestação de contas.

Dessarte, entendemos que é permitido ao Estado o fomento de festividades religiosas, desde que estas reflitam manifestação cultural compatível com o dever do Poder Público de incentivar e proteger o patrimônio cultural brasileiro, bem como promover o turismo e o interesse público, em conformidade com os artigos 180, 215 e 216 da Constituição Federal.

Porém, tendo em vista a vedação do inciso I do artigo 19 da CF/88, não é permitido ao Estado, a pretexto de incentivar uma “manifestação cultural”, incentivar um determinado culto religioso. Bem por isso, o objeto do fomento deve ser pontual e não pode abarcar eventual culto ou propagação de fé. Em qualquer hipótese, o controle deverá ser feito de forma preventiva (quando da aprovação do plano de trabalho) e repressiva (quando da análise da prestação de contas ou tomada de contas), nos termos da Lei nº 13.019/14.

4.2.4 É possível a doação a instituições religiosas?

Trata-se de questão interessante a ser discutida. A doação, de acordo com o artigo 538 do Código Civil, é o contrato mediante o qual uma pessoa, por liberalidade, transfere, do seu patrimônio, bens ou vantagens a outrem. Em primeiro lugar, deve-se levar em conta qual a modalidade de fomento que se está comentando. Com a

doação, a coisa passa a fazer parte do patrimônio do donatário. Há um acréscimo em seu patrimônio.

Trata-se, não de subvenção, que é destinada ao pagamento de despesas de custeio; mas, sim, de auxílio ou contribuição (neste último caso, depende-se de lei específica, como visto anteriormente).

Em um primeiro momento, tem-se pela impossibilidade. Se a Constituição proibiu o menor (despesas de custeio), quiçá o maior, ou seja, o auxílio e a contribuição (despesas de capital, e.g., investimento ou inversão financeira). No entanto, no contemporâneo Estado Social e Democrático de Direito, inaugurado pela Constituição de 1988, não é possível vislumbrar tais questionamentos, de maneira simplista.

O comando constitucional (artigo 19, I, CF) ressalvou a possibilidade de cooperação de interesse público entre Estado e Instituições Religiosas, bem como vedou qualquer interferência ou subvenção nos cultos religiosos, que recai especificamente sobre o aspecto "fé", não incidindo sobre outros eventualmente realizados pelas instituições religiosas.

Assim, as subvenções, auxílios e contribuições podem ser realizadas a Instituições Religiosas, desde que tais modalidades de fomento não importem em acréscimo ao culto religioso. Um exemplo é a doação de terreno público a Instituição Religiosa para a construção de um prédio voltado à assistência médica. A finalidade pública foi alcançada.

Com o advento da Lei nº 13.019/14, há a necessidade de cumprimento dos requisitos previstos, tais como a instrumentalização via termo de cooperação ou de fomento, a apresentação de um plano de trabalho com os valores repassados. A prestação de contas deve ser contínua, a demonstrar que o bem doado não é utilizado para fins religiosos.

Em sentido contrário, Ataliba Nogueira indica que é possível a doação de terrenos para a construção de templos religiosos, uma vez que "[...] o interesse público está a exigir, cada vez mais, a cristianização do nosso povo". E prossegue:

> O estado, em nossos dias, multiplicou as suas funções, mesmo para preencher satisfatoriamente a sua finalidade. Ora, a magnitude de tal programa conduz facilmente ao totalitarismo, ao absolutismo, ao panestatismo. Importa, a bem do regime democrático, não restringir danosamente o objetivo do estado, porém afirmar os direitos da pessoa humana, a liberdade de consciência, todos os demais direitos

> e deveres humanos e civis proclamados pela religião cristã. Foi a religião de Jesus Cristo que libertou o mundo, tanto assim que até o seu aparecimento o que havia era a hegemonia absoluta do poder público, situação em que se encontram ainda os povos que nunca conheceram ou abandonaram a religião de Cristo.[298]

De acordo com o autor, ainda, a religião, em suas atividades, enlaça Igreja e Estado na consecução de objetivos essenciais, tais como a moralização cívica da população, através de preceitos cristãos, o que valorizaria a família, e a formação de sacerdotes, suprindo a omissão do Poder Público na alfabetização e educação secundária[299].

Eros Grau, por seu turno, entende que a assistência espiritual corresponde assunto de interesse público, sendo que, eventual doação celebrada em favor de Igrejas estariam, aí, inseridas na exceção constitucional[300].

No entanto, não nos parece correto seguir por este raciocínio. É bem verdade que a religião é detentora de uma posição diferenciada do ser humano. Decorrente da sistemática relacional entre consciente, *self* e inconsciente, o homem, naturalmente, elege determinadas coisas como sagradas, mediante hierofanias, subjugando as demais à profanação. Os símbolos, ritos e mitos fazem parte da sua realidade, integrando o ser humano ao mundo que o rodeia e tanto intriga. Os sistemas de regras

---

[298] NOGUEIRA, Ataliba. Subvenção a instituições religiosas e a Constituição Federal de 1946. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 56, n. 1, p. 164-171. Disponível em: www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66386/68996. Acesso em: 12 out. 2019.

[299] "O projeto, concedendo auxílio à realização de congresso eucarístico, não manda pagar o culto público ao Santíssimo Sacramento, mas irá contribuir para o transporte e hospedagem das pessoas que a ele vão concorrer, para o enfeite e decoração da cidade e outros serviços de colaboração do estado com a igreja, 'em prol do interesse coletivo'. Se o principal em tais certamos religiosos é o culto público e a oração, não se pode esquecer que constituem também verdadeiros comícios de pregação moral e cívica". Além do mais, com relação à subvenção de seminários religiosos, indica: "Se todos os alunos saíssem sacerdotes, ao cabo de estudo que é de longos anos, lucraria o município com o grande número de novos dirigentes sociais, de homens de cultura e virtude que, com a religião, iriam contribuir para a formação do coração e do caráter do povo, para a elevação e felicidade da família. [...]. Ora, no Brasil, que é espantoso o índice de analfabetos e em que é muito reduzido o número dos que conseguem fazer o curso secundário, saudamos com prazer os seminários menores diocesanos, que, com probidade e eficiência, produzem os assinalados frutos, alfabetizam e dão instrução secundária." (NOGUEIRA, Ataliba. Subvenção a instituições religiosas e a Constituição Federal de 1946. p. 171).

[300] "Em uma sociedade que, mercê da modernidade – não geradora apenas de efeitos positivos – torna-se cada vez mais complexa, voltada ao culto de valores materiais, por certo a acessibilidade àquela assistência trará como resultante não apenas a satisfação espiritual individual, mas também benefícios de ordem social da mais variada ordem. Mencione-se, para exemplificar, a ação positiva da Igreja na promoção da revitalização da estrutura familiar; ou a sua missão evangelizadora, no sentido de combate à prática da violência; ou, ainda, a ação dela junto aos jovens, por certo minimizadora dos males decorrentes da ignóbil difusão dos tóxicos. Parece-me inquestionável, dest'arte, a conclusão de que, impondo-se a prestação, à sociedade civil, de assistência espiritual e por esta aquela clamando, na efetivação das doações em pauta definem-se hipóteses nítidas de interesse social, às quais correspondem manifestação de interesse público." (GRAU, Eros Roberto. Doação à Instituição Religiosa e a Emenda Constitucional nº 1/69).

e deveres sugeridos pelas religiões ao homem, de fato, podem, muitas vezes, retirá-lo do jugo do vício em drogas, ou mesmo auxiliar no seu desenvolvimento pessoal e profissional.

Nada disso se nega. É inquestionável o papel transformador que a religião exerce sobre a vida de muitas pessoas. No entanto, não nos parece correto afirmar que este é o interesse público resguardado pelo inciso I do artigo 19 da Constituição. Considerar a assistência religiosa, mediante culto religioso ou outras atividades a ele integradas, como de interesse público significa colocar o Estado e Igreja em um sistema de relacionamento expressamente vedado pela Constituição Federal.

A bem de se ver, a religião é protegida constitucionalmente. A liberdade religiosa, inclusive, é objeto de proteção tributária, o que não ocorre com as demais liberdades constitucionais. A proibição ao embaraço e subvenção[301] às Igrejas[302], por seu turno, destina-se a coibir interferências do Poder Público no funcionamento de instituições religiosas.

Essa separação só não abarca eventuais parcerias de interesse público. Entretanto, considerar a assistência religiosa, que faz parte da atividade essencial de qualquer templo, como de interesse público significa esvaziar por completo a laicidade determinada pela Constituição Federal. Ora, se até a atividade essencial do templo é considerada como de interesse público, qual a razão para manter Estado e Igreja separados?

Na verdade, o comando constitucional estudado ressalva a cooperação entre as aludidas instituições em atividades de interesse público não relacionadas com a essencial dos templos. A extrema importância e o relevante impacto positivo gerados pela religião ao homem não justifica a atuação do Estado nos cultos, para o incentivo (fomento) ou embaraço. Estado e Igreja, quando se trata de assistência religiosa, devem se manter afastados, com relação de independência. A exceção é o interesse público, esse, diverso do religioso.

Dessarte, entendemos que a doação, sob qualquer instrumento de direito administrativo e financeiro, não deve ser concedida a Instituições Religiosas para a realização de suas atividades essenciais. A assistência religiosa não pode, de maneira

---

[301] Lembrando-se, como cediço, que o termo “subvenção” utilizado pelo artigo 19, inciso I, da CF/88, deve ser interpretado ampliativamente, abarcando toda e qualquer forma de fomento prevista no ordenamento jurídico brasileiro.

[302] No mesmo sentido, o termo “Igrejas” engloba todos os templos religiosos.

alguma, ser fomentada pelo Estado, tendo em vista a expressa vedação do artigo 19, inciso I, da Constituição Federal. Porém, caso seja efetivada em favor de Instituição Religiosa para a consecução de outras atividades, que não as essenciais, a fim de atingir o interesse público, entendemos pela viabilidade da doação, desde que respeitados os regramentos específicos previstos na Lei nº 13.019/14.

CONCLUSÃO

No presente trabalho, de início, estudamos alguns aspectos que permeiam a constituição psíquica do ser humano. Trata-se de questão essencial a ser analisada, tendo em vista que todas as questões discutidas envolveram um único sujeito: o homem. Este é permeado por arquétipos e símbolos. Vale-se desses para a construção de narrativas para explicar o mundo que o rodeia de maneira factível: os mitos.

Seu pensamento, simbólico por natureza, demanda ideias gerais e convicções que deem algum sentido à vida. Ele necessita encontrar seu lugar no mundo. O homem pode suportar incríveis desafios, desde que entenda que há sentido em tudo aquilo que está passando.

Os símbolos podem, no entanto, assumir uma configuração especial, a partir de uma escolha do ser humano. Este pode optar, pelos mais variados motivos, conscientes ou não, a alçar uma determinada coisa à posição de “sagrado”, consubstanciando uma hierofania. Os demais, equivalentes ou inferiores, são relegados à profanação. Aquelas estimulam a percepção mágica do sujeito, elevando-o ao transcendente.

Ao mesmo tempo que religioso, o homem também é um ser político. Organiza-se socialmente e, para que tudo funcione adequadamente, regras devem limitar o raio de atuação do homem na sociedade, direcionando-o aos objetivos sociais de interesse público.

O simbolismo pode ser religioso, mas também assume, em determinados casos, postura profana. Bem por isso que o simbolismo possui função social, na medida em que se consubstancia num instrumento por excelência de integração social, possibilitando maior *consensus* moral e lógico.

O direito, bem por isso, como sistema social que o é, vale-se do poder simbólico trazido pelo sistema de conhecimento que o integra, mediante postulados de universalização e de neutralidade, construindo uma cadeia de legitimidade de sua estrutura de dominação simbólica.

A par da dominação, não é possível à ciência jurídica ignorar o mundo à sua volta. Muito pelo contrário; sua efetividade depende exatamente da correta compreensão do que o homem é e de como ele se organiza.

Ao chamar atenção para a sobrevivência de símbolos e de temas míticos na *psiqué* do ser humano, a psicologia revelou algo muito interessante sobre a constituição psíquica do homem. A partir do momento em que este se sente livre para viver seus símbolos e arquétipos milenares, ele se realiza como um ser integral e universal, revelando-se como espécie.

Assim, ao redescobrir suas posições arquetípicas, percebe que seu cotidiano e suas ações estão cobertos de significados, inclusive espirituais. O homem se revela, então, como *homo sacer*, reencontrando em seus ritos cósmicos uma espiritualidade que lhe é intrínseca.

A historicidade, levando em conta tais aspectos, demonstra que o homem nunca conseguiu, essencialmente, desvincular-se da religião em suas outras atividades. Sua profissão, sua vida acadêmica, sua vida sexual, são todas permeadas por simbolismos mágico-religiosos.

Trata-se de um ser emotivo que procura, muitas vezes no mundo mágico, a solução para os seus problemas. É um ser religioso que possui crença e uma necessidade cognitiva ao transcendente, chamado por Freud de “sentimento oceânico”. Acredita ser possuidor de uma alma. Importante observar que o administrador público, humano como o é, também possui essa bagagem. A diferença entre ele e os outros é, na essência, o poder decisório na sociedade.

Bem por isso que o constituinte originário, a exemplo dos anteriores, não ignorou o sentimento popular religioso. Muito pelo contrário. Além da proteção constitucional conferida às demais liberdades, a liberdade religiosa foi especialmente prestigiada com a imunidade constitucional, diante do quanto previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal. Lembrando que a liberdade religiosa contempla três dimensões: a liberdade de crença, de expressão do credo e de se organizar religiosamente, sendo todas elas abrangidas pela imunidade tributária.

No entanto, a proteção tributária concedida pelo aludido dispositivo constitucional deve ser considerada em conjunto com o que dispõe o inciso I do artigo 19 da Constituição Federal. Bem porque esse comando constitucional, ao prescrever as bases da laicidade estatal, proíbe o embaraço ao funcionamento de cultos religiosos e da subvenção aos templos de qualquer culto no exercício de sua atividade essencial.

A leitura do artigo 19, inciso I, da Constituição Federal deve ser feita com algumas ressalvas. Isso, porque a laicidade constitucional não separa totalmente o

Estado da Igreja, mas tão somente na realização da atividade essencial desta, qual seja, o culto religioso. Afinal, isso, por se relacionar com aspecto subjetivo tão caro à humanidade, não deve se relacionar com decisões racionais e estatais, voltadas precipuamente ao interesse público.

Como se sabe, a crença é particular. Existem várias religiões mundo afora, monoteístas, politeístas, maniqueístas, entre outras. Não se discute a validade de determinada expressão religiosa, mas, sim, a existência de várias delas na sociedade. Não é possível a imposição de uma cosmovisão, mediante exercício de poder simbólico estatal, a grupos de pessoas que pensam de maneira diferente. A religião atua no campo do convencimento, e não da imposição.

Esse nos parece ser o cerne da laicidade estatal preconizada no texto constitucional. O constituinte originário prestigiou o sentimento religioso popular, protegendo-o do embaraço estatal, a fim de que, mesmo tributariamente, até a menor das expressões religiosas fosse protegida de eventual intervenção do Estado.

No entanto, ao mesmo tempo, o constituinte proibiu qualquer relação jurídico-financeira entre Estado e Instituições Religiosas que não fosse estritamente relacionada com a finalidade pública, excluindo-se, necessariamente, a assistência religiosa por elas prestada. Isso porque não cabe ao Estado se aproximar de determinados templos de qualquer culto para sua própria promoção, mas tomar as melhores decisões que alcançarão finalidades e objetivos elencados como essenciais pela ordem jurídica brasileira.

Não se trata de Estado antirreligioso, mas, sim, afastado da religião. Não cabe a ele embaraçar ou fomentar cultos religiosos, mas, sim, protegê-los, garantindo que a fé, qualquer uma, possa ser praticada em território nacional.

Evidente, porém, que a prática religiosa deve respeitar as regras e comandos emanados pela ordem jurídica nacional, a fim de extirpar qualquer irregularidade no exercício da fé. A proteção constitucional não significa “carta branca” aos templos de qualquer culto e fiéis, subjugando-se esses ao império da lei.

A cooperação pode ocorrer, e é até saudável que ocorra. No entanto, não é possível, tampouco constitucional, que o relacionamento entre Estado e Igrejas englobe a assistência religiosa ou aspectos de fé. Mesmo quando se tratar de patrimônio cultural brasileiro, o que demanda uma atenção especial e cuidadosa do Estado, a fim de que não se incentive o culto religioso, mas, sim, a manifestação

cultural relacionada à formação histórica e civilizatória de determinada localidade brasileira.

Além do mais, uma das características do sagrado é exatamente a sua oposição ao profano. Ele é separado, independente, e isto por conta de uma decisão tomada pelo homem que decidiu, mediante uma hierofania, tomar algo como sagrado.

Transportando esta ideia à teoria do Estado, é perceptível o problema que se apresenta. Como elemento sagrado, a Igreja, de qualquer culto, incompatibiliza-se com a estrutura racional do Estado, que é profano. Este, cuja autoridade é sustentada pela submissão dos cidadãos, assume papel importantíssimo na promoção de políticas na sociedade com vistas à concretização de objetivos coletivos.

Um primeiro problema refere-se à impossibilidade de se ter, em um mesmo patamar, um objeto sagrado e um profano. Como reiterado em diversas oportunidades, o sagrado se sobreleva exatamente por não ter equivalência com um objeto profano. As possíveis consequências são: ou o Estado é sacralizado ou a Igreja vira profana. Ou até mesmo os dois ocorram. Porém, em ambos, o resultado é desastroso para o equilíbrio de forças na sociedade.

A sacralização do Estado poderá servir como fundamento bastante para justificar desmandos, arbitrariedades e atos inconstitucionais. Nesses casos, há um “endeusamento” do governante, ou sua elevação à categoria de “sumo sacerdote” do povo. Tal conduta implica na supressão de direitos individuais, coletivos e difusos, uma vez que é tolhido, das instituições e da população, o direito de questionar seus governantes. Abre-se caminho ao arbítrio e à perseguição de grupos minoritários, uma vez que o Estado assume o papel de defesa e difusão da fé oficial.

Por outro lado, a profanação da Igreja, de qualquer culto, também importaria em consequências desastrosas na tessitura social. Evidente que não na democracia e na liberdade do povo, como na primeira hipótese, mas na mitigação da essência religiosa do ser humano. Este, necessariamente religioso, seria duramente afetado pela profanação do que sempre acreditou ser sagrado.

A atribuição de hierofanias por parte do homem é algo extremamente íntimo e personalíssimo. Ele coloca seu coração, seus sentimentos naquilo que crê, no profundo de sua consciência, na sacralidade do que elegeu como tal. A profanação do sagrado, pois, importa em uma contundente ruptura íntima no homem religioso.

Percebe-se, pois, que a necessidade de separação entre Estado e Igreja não é meramente retórica. Trata-se da materialização jurídica entre sagrado e profano que o homem, naturalmente, exerce e efetiva.

Bem por isso que o sagrado deve estar separado do profano, sob pena de descaracterização do primeiro, mediante sua profanação. No entanto, isso não significa que o Estado deva ser antirreligioso. Este, como ficção jurídica que o é, comporta, em sua estrutura essencial, pessoas que, como visto, são necessariamente religiosas. Não se trata de conduta avessa à fé alheia, mas de separação entre o clero e o Estado, de tal forma que ambos atuem separadamente, sem eventual sobreposição de um no outro, como ocorreu outrora, ou conjuntamente para o alcance do interesse público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGAMBEN, Giorgio. *Altíssima pobreza*: regras monásticas e formas de vida. São Paulo: Boitempo, 2014.

ALVAREZ, Jorge. Las venus de Berejat Ram y Tan-Tan, posibles primeras muestras del arte humano. *LBV*, 26 out. 2016. Disponível em: https://www.labrujulaverde.com/2016/10/las-venus-de-berejat-ram-y-tan-tan-posibles-primeras-muestras-del-arte-humano. Acesso em: 27 jun. 2019.

ALVES, José Benedito. *Os santos de cada dia*. São Paulo: Paulinas, 1990.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 2. ed. Trad. António de Castro Caeiro. São Paulo: Forense, 2017.

ASLAN, Reza. *Deus: uma história humana*. Rio de Janeiro: Zahar, 2018.

ATALIBA, Geraldo. *IPTU e Progressividade*. RDP 93/233-238. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, jan./mar. 1990.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *In:* V Congresso Brasileiro de Direito Tributário". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Impostos sobre Serviços. Tributação de anúncios e destaques em listas ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. *RDTributário 39/106*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

AVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *RDTributário*, São Paulo: RT, v. 1, p. 67-100, jul./set. 1977.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Ayres Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BAUMAN, Zygmunt. *A cultura no mundo líquido moderno*. Rio de Janeiro: Zahar, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010..

BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (coord.). *Políticas públicas:* reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

BÍBLIA DO OBREIRO. Sociedade Bíblica do Brasil. Barueri, SP: SBB, 2013.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOURDIEU, Pierre. O poder simbólico. Trad. Fernando Tomaz. 7. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004

BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1886. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/18340. Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. [Constituição (1946)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de Setembro de 1946*. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 16 abr. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 out. 2020).

BRASIL. *Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992.* Atos internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0592.htm. Acesso em: 10 ago. 2020.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848, de 7 dezembro de 1940*. Brasília, DF: [2019]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. *Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999*. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm. Acesso em: 11 ago 2020.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm. Acesso em: 11 ago. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá

outras providências. Brasília, DF: [2020]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm. Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Nota Técnica nº 19/2011. Brasília, DF: COFF, 2011. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2011/nt19.pdf. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC-176/1993. Suprime dispositivos do artigo 150 da Constituição Federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 10 nov. 1993. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1242963&filename=Dossie+-PEC+176/1993. Acesso em: 20 abr. 2020..

BRASIL. Instituto Nacional do Seguro Social. *Ordem de Serviço 210 INSS-DAF, de 26-5-99*. Brasília, DF: INSS, 28 de maio de 1999. Disponível em: https://www.contabeis.com.br/legislacao/5311/ordem-de-servico-inss-daf-210-1999/. Acesso em: 28 out. 2020).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *RE 34.581/DF*. Relator: Min. Candido Motta, 5 de dezembro de 1957. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/626882/recurso-extraordinario-re-34581-df/inteiro-teor-100368758. Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 325.822-2*. Relator: Min. Ilmar Galvão, 14 de maio 2004. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872. Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário nº 562351/RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 14 de dezembro de 2012. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22869325/recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf/inteiro-teor-111144567. Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 578.562-9/BA*. Relator: Min. Eros Grau, 11 de setembro de 2008. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393. Acesso em: 15 set. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Elizabeth. *IPTU e progressividade* – igualdade e capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CENTRO PRESBITERIANO DE PÓS GRADUAÇÃO ANDREW JUMPER. Igreja e Estado: Uma Visão Panorâmica. Disponível em: https://cpaj.mackenzie.br/historia-da-igreja/igreja-e-estado-uma-visao-panoramica/, Acesso em: 13 jul. 2020.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária.* São Paulo: Lael, 1974.

CASSIRER, Ernst. *Ensaio sobre o homem.* São Paulo: Martins Fontes, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988* – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONTI, José Maurício (coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada* (livro eletrônico). 4. ed. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias:* teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *RDTributário* São Paulo, v. 62, p. 76-98, 1994

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (5. Turma Cível). *AC: 93520820038070001 DF 0009352- 08.2003.807.0001*. Relator: ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, 24 de junho de 2004.

DOSTOIÉVSKI, Fiódor. *O jogador*. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2017.

DUGUIT, León. *Traité de Droit Constitutionnel*, 3. ed. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cia editeus, E. de Boccard, 1928. v. 2.

DURKHEIM, Émile. *As formas elementares da vida religiosa*: o sistema totêmico na Austrália. São Paulo: Martins Fontes, 2000; SONEIRA, Abelardo [et. al.]. *Sociologia de la religión*. Buenos Aires: Docencia, 1996.

ELIADE, Mircea. *Imagens e símbolos:* ensaio sobre o simbolismo mágico-religioso. Tradução: Sonia Cristina Tamer. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

ELIADE, Mircea. *Tratado de história das religiões*. 5. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2016.

ESTADOS UNIDOS DA AMÈRICA. Supreme Court of the United States. McCulloch v. Maryland decision, March 6, 1819, Minutes of the Supreme Court of the United States, Record Group 267; National Archives. Disponível em: https://www.ourdocuments.gov/doc.php?flash=false&doc=21#. Acesso em: 23 abr. 2020.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária – conteúdo e alcance. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 36, jan./fev., 2001.

FOUCAULT, Michel. *Microfísica do poder*. Tradução: Roberto Machado. Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2014.

FREUD. Sigmund. *Edição Standard brasileira das obras psicológicas completas de Sigmund Freud*. Trad. Jayme Salomão. Rio de Janeiro: Imago, 1977. v. 9.

FREUD, Sigmund. *O futuro de uma ilusão*. São Paulo: L&PM, 2010.

FREUD, Sigmund. *O mal estar na civilização*. Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2011.

FREUD. Sigmund. *O mal-estar na cultura*. Porto Alegre: L&PM, 2017.

FREYRE, Gilberto. *Casa grande e senzala:* formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal. 51. ed. São Paulo: Global, 2006.

GIRARD, René. *O bode expiatório*. São Paulo: Paulus Editora, 2018.

GRANDE ORIENTE DO BRASIL. *Constituição do Grande Oriente do Brasil*. [S. l.]: [s.n.], 2016. Disponível em: https://chgdesign.com.br/templarios/arquivos/CF_março_2017.pdf. Acesso em: 15 out. 2020.

GRAU, Eros Roberto. Doação à Instituição Religiosa e a Emenda Constitucional nº 1/69. *Revista da Faculdade de Direito*, *Universidade de São Paulo*, v. 76, p. 255-271, 1981. Disponível em: http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66925. Acesso em: 12 out. 2019.

GRECO, Marco Aurélio. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, jul. 1998.

HALBWACHS, Maurice. *A memória coletiva*. Tradução: Laurent Leon Schaffer. São Paulo: Vértice, 1990.

HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Atlas do Censo Demográfico 2010. In: IBGE, Censo Demográfico 2010. Características gerais da população, religião e pessoas com deficiência. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Disponível em: https://censo2010.ibge.gov.br/apps/atlas/pdf/Pag_203_Religi%C3%A3o_Evang_miss%C3%A3o_Evang_pentecostal_Evang_nao%20determinada_Diversidade%20cultural.pdf. Acesso em: 5 out. 2020.

JUNG, Carl G. *Mysterium coniunctionis*. Petrópolis: Vozes, 2011. v. 3.

JUNG, Carl Gustav et. al. *O homem e seus símbolos*. 3. ed. Rio de Janeiro: HarperCollins Brasil, 2016.

KERTZER, David I. *O papa e Mussolini*: a conexão secreta entre Pio XI e a ascensão do Fascismo na Europa. Trad. Berilo Vargas. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2017.

LLORENTE, Analia. O eclipse que lsalvou a vida de Cristóvão Colombo em viagem à América. *BBC News Mundo*, 12 out. 2020. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/geral-54501402. Acesso em: 13 out. 2020.

MACHADO JUNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 36. ed. Rio de Janeiro: IBAM.

MAINWARING, Scott. *Igreja Católica e política no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 14, 1989.

MARX, Karl. *Crítica da filosofia do direito de Hegel*. São Paulo: Boitempo, 2010.

MARX, Karl. *O capital*. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2008. v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Manole, 1994. v. 6.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) e a sua extensão à remuneração dos sacerdotes e pastores inclusive doações – côngrua paroquial- desoneração de IR. *Revista Juris Plenun*, n. 80, ano 14, p. 159-180, mar. 2018.

MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul (3. Turma Cível). *AC: 26025 MS 2007.026025-0*. Relator: Des. Oswaldo Rodrigues de Melo, 18 mar. 2008

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35. ed. 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* 29. ed.,rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MG LL, folio II, pp. 47 ff. In: HENDERSON, Ernest F. *Select Historical Documents of the Middle Ages*. Londres: George Bell and Sons, 1910. p. 372. Disponível em: https://sourcebooks.fordham.edu/source/henry4-to-g7a.asp. Acesso em: 10 abr. 2020.

MILANI, Daniela Jorge. *Igreja e Estado:* relações, secularização, laicidade e lugar da religião no espaço público. Curitiba: Juruá, 2015.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à constituição de 1967, com a emenda nº 1, de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. v. 2.

MORAES, Cristina de. Formação territorial e ideologias geográficas: um olhar sobre o oeste catarinense entre 1840 e 1930. *In:* XVI Encontro Estadual de História da ANPUH-SC, 2016. *Anais Eletrônicos*... Disponível em: http://www.encontro2016.sc.anpuh.org/resources/anais/43/1464654047_ARQUIVO_TrabalhoCompletoCrisMoraes.pdf. Acesso em: 5 out. 2020.

MOREIRA, Mariana; ARAÚJO, Kleyton Rogério Machado. Subvenções sociais não são alcançadas pelo MROSC. *Consultor Jurídico*, 8 fev. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-fev-08/subvencoes-sociais-nao-sao-alcancadas-mrosc. Acesso em: 12 out. 2019.

NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

NOGUEIRA, Ataliba. Subvenção a instituições religiosas e a Constituição Federal de 1946. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 56, n. 1, p. 164-171. Disponível em: www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66386/68996. Acesso em: 12 out. 2019.

OLIVEIRA, Regis de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Direito e arte*. São Paulo: Malheiros, 2017.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração sobre a Eliminação de Todas as Formas de Intolerência e Discriminação Fundadas na Religião ou nas Convicções. ONU, 1982. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdhm/comite-brasileiro-de-direitos-humanos-e-politica-externa/DecElimFormIntDisc.html. Acesso em: 28 out. 2020.

ORGANIZAÇÂO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. ONU, 1948. Disponível em: https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf. Acesso em: 10 ago. 2020.

ORWELL, George. 1984. Trad. Alexandre Hubner e Heloisa Jahn. São Paulo: Companhia das Letras, 2017.

PIRES, Maria Coeli Simões. Autonomia municipal no estado brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasilia, a. 36, n.142, abr./jun. 1999.

PRADO JUNIOR, Caio. *Formação do Brasil contemporâneo: colônia*. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (1. Câmara Cível). *Apelação Cível No 70010055200*. Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, 24 de novembro de 2004.

ROMANO, Roberto. *Brasil*: Igreja contra Estado: crítica ao populismo católico. São Paulo: Kairós, 1979.

SABBAG, Eduardo. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. *JusBrasil*, 2011. Disponível em: https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas. Acesso em: 13 out. 2020.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Repasses Públicos ao Terceiro Setor. São Paulo: TCESP, 2016.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. *Súmula 4*. As despesas somente poderão correr à conta da destinação constante do ato concessório. São Paulo: TCE, [1991].

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. *TC-A-063433/026/90*. São Paulo: TCE, 18 jul. 2019. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/resolucao/atualiza-e-aperfeicoa-repertorio-sumulas-jurisprudencia. Acesso em: 23 set. 2020.

SARTRE, Jean-Paul. *Esboço para uma teoria das emoções*. Porto Alegre: L&PM, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e a busca da liberdade igual*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SPINOZA, Benedictus de. *Ética*. Trad. Tomaz Tadeu. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2017.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2011.

TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. O marco regulatório das organizações da sociedade civil e o alcance dos auxílios e subvenções. *TCESP,* 24 jul. 2015. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-o-marco-regulatorio-das-organizacoes-da-sociedade-civil-por-flavio-correa-de-toledo-0. Acesso em: 12 out. 2019.

VALIM, Rafael. *A subvenção no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Contracorrente, 2015.

WOLFF, Michael. *O cerco:* Trump sob fogo cruzado. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.