

## **Imunidade Tributária Religiosa: Cláusula de Garantia ou de fomento? Um debate à luz da Hermenêutica Jurídica<sup>1</sup>**

### **Religious Tax Immunity: Guarantee or Promotion Clauses? A debate in the light of legal Hermeneutics**

Daniel Dela Coleta Eisaqui<sup>2</sup>

Márcio Eduardo Senra Nogueira Pedrosa Morais<sup>3</sup>

#### **Resumo**

O artigo discute a natureza jurídica dos dispositivos constitucionais que regulamentam a imunidade tributária religiosa. O problema do estudo é se a imunidade seria uma cláusula de garantia e, portanto, devendo ser interpretada restritivamente, ou, ao contrário, se é uma cláusula de fomento, cabendo interpretações ampliativas. A hipótese central consiste em que as interpretações extensivas são fruto de vieses balizados por interesses dos sujeitos que seriam beneficiados, de modo que, uma interpretação sistemática, à luz do ordenamento vigente e da hermenêutica jurídica, conduz à conclusão de que a imunidade tributária religiosa é uma cláusula de garantia. Metodologicamente, o artigo utiliza o método qualitativo, abordando as relações entre a teoria do discurso, a teoria do capital social e a hermenêutica jurídica; a possibilidade de antinomias e o papel da hermenêutica e, ao final, analisa os dispositivos constitucionais que regulamentam a liberdade religiosa, laicidade estatal e imunidade tributária segundo métodos e princípios da hermenêutica jurídica.

**Palavras-chave:** Cláusula de Fomento. Cláusula de Garantia. Hermenêutica Jurídica. Imunidade Tributária Religiosa. Laicidade Estatal.

---

<sup>1</sup> Recebido em: 26/10/2021. Aprovado em: 10/3/2022.

<sup>2</sup> Advogado. Doutorando em Proteção dos Direitos Fundamentais na Universidade de Itaúna (MG). Mestre em Direitos Difusos e Coletivos pela Universidade Metodista de Piracicaba - UNIMEP. Bacharel em Direito pela Universidade Metodista de Piracicaba - UNIMEP. Associado ao Instituto Brasileiro de Ciências Criminais - IBCCrim e ao Instituto Brasileiro de Direito de Família - IBDFam. E-mail: [danicoleta@hotmail.com](mailto:danicoleta@hotmail.com). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5032347882726326>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6215-373X>.

<sup>3</sup> Doutor em Teoria do Direito (PUCMINAS); Mestre em Teoria do Direito (PUCMINAS); Especialista em Ciências Criminais (UGF); Professor e coordenador-adjunto do Programa de Pós-graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade de Itaúna (Minas Gerais – Brasil). Professor na Graduação da Faculdade de Pará de Minas (Minas Gerais –Brasil). Advogado. Email: [marcioeduardopedrosamorais@gmail.com](mailto:marcioeduardopedrosamorais@gmail.com).

### Abstract

The article discusses the legal nature of the constitutional provisions that regulate religious tax immunity. The problem of the study is whether immunity would be a guarantee clause, and, therefore, should be interpreted restrictively, or, on the contrary, would be a promotion clause, allowing for broad interpretations. The central hypothesis is that the extensive interpretations are the result of biases based on the interests of the subjects who would benefit, so that a systematic interpretation, in light of the current legislation and legal hermeneutics, leads to the conclusion that religious tax immunity is a clause of warranty. Methodologically, the article uses the qualitative method, addressing the relationships between discourse theory, social capital theory and legal hermeneutics; the possibility of antinomies and the role of hermeneutics and, at the end, it analyzes the constitutional provisions that regulate religious freedom, state secularism and tax immunity according to methods and principles of legal hermeneutics.

**Keywords:** Legal Hermeneutics. Promotion Clause. Religious Tax Immunity. State secularity. Warranty Clause.

### Introdução

Pierre Bourdieu<sup>4</sup>, em seu curso no *Collège de France*, afirmou que o papel de toda ciência é tentar ir além daquilo que a coisa em questão entrega sobre si mesma. Não se deve contentar-se com os discursos que tocam de leve nas verdades, em particular as verdades sociais, mas, sim, buscar desaprender o que sabemos ou acreditamos saber. Assim como Bourdieu espera dos sociólogos, também o jurista, enquanto pensador, enquanto filósofo do direito, há de romper a “tela de ideias recebidas”, isto é, desconfiar e desfiar o dogmatismo, o positivismo e o tradicionalismo: desmontar, decompor, desconstruir no sentido da filosofia de Martin Heidegger e Jacques Derrida<sup>5</sup>.

Luiz Alberto Warat já alertava a respeito do problema epistemológico que envolvia a existência de um “senso comum teórico dos juristas”, constituído por um acúmulo de opiniões, representações, hábitos, idealizações que culminam

---

<sup>4</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 106-107.

<sup>5</sup> DERRIDA, Jacques. **Força de lei**: o fundamento místico da autoridade. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

em uma regulação do discurso jurídico, em um controle da interpretação, governando os atos de enunciação e decisão. Em suma, pelo senso comum teórico dos juristas aceita-se como verdades um emaranhado de costumes, práticas e concepções enviesadas por certos interesses – o consenso e a repetição em prejuízo da consciência da dimensão política (ou, ainda, exatamente por motivações políticas).

No âmbito dos direitos fundamentais se avolumam questões deste gênero, na exata perspectiva em que duas grandes correntes podem ser identificadas – de um lado, os que entendem pela máxima efetivação dos direitos fundamentais; de outro, aqueles que enxergam uma prolixidade e hipertrofia incapacitante no catálogo de direitos fundamentais. Mas a situação, em si mesma, não é simples quanto pode transparecer: no jogo político de um Estado Democrático as forças se contrapõem em movimentos pendulares, modulando, ao longo das variações de espaço-tempo, a lógica dos direitos reconhecidos e efetivados. Isto é, com as alterações nas relações de força e poder da sociedade, a dinâmica de reconhecimento e efetivação dos direitos fundamentais se alteram – tanto em relação à categoria ‘direitos fundamentais’, como, ainda, em relação a quais direitos e a como dar-lhes efetividade.

Neste cenário, a categoria de “cláusulas pétreas” resta por ser um recurso retórico no jogo político. A cada empreendimento legislativo de emenda constitucional, os setores da sociedade implicados buscam, a depender da posição que ocupam, qualificar ou desqualificar os direitos modificativos como sendo ou não cláusulas pétreas. No mais das vezes, recorre-se a esta categoria para impedir a retirada de direitos.

A temática da imunidade tributária religiosa é um exemplo cabal. Se não se controverte que a liberdade religiosa seja, *ex vi constitutionis*, uma cláusula pétrea, a própria imunidade tributária conferida aos cultos religiosos tem sido interpretada sob manto desta mesma intangibilidade, ainda que não formalmente incluída no catálogo do artigo 5º da Constituição. Na mesma linha, não apenas se busca caracterizar a imunidade tributária em questão como cláusula pétrea, como, também, tende-se a submetê-la a interpretações extensivas.

Ante tal pano de fundo, o estudo discute o cabimento das interpretações extensivas da imunidade tributária conferida pela Constituição de 1988 aos cultos religiosos. A questão, efetivamente, radica em discutir qual a natureza da imunidade tributária do artigo 150, VI, 'b' da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88): seria ela uma cláusula de fomento, ou tão somente cláusula de garantia? E, mais, quais as consequências da natureza jurídica da imunidade tributária?

As reflexões são eminentemente de ordem hermenêutica: como interpretar a imunidade tributária religiosa dentro do regime jurídico instituído pelos artigos 19, I e 150, VI, 'b' da CRFB/88 e, após, quais as possibilidades hermenêuticas decorrentes desta primeira resposta obtida.

Metodologicamente, portanto, este estudo utiliza o método de abordagem qualitativo, pois parte de premissas particulares a fim de formular uma proposição teórica geral. Trata-se, ainda, de uma pesquisa de cunho dogmático, pois voltada à obtenção de respostas e à solução de problemas prático-jurídicos, isto é, apresentar respostas legais ou científico-doutrinais para necessidades operacionais do sistema jurídico.

O referencial teórico adotado neste artigo parte da teoria da linguagem e do discurso, para dela chegar às teorias hermenêuticas no campo jurídico. Recusando uma análise autopoiética, envereda-se pela intersecção entre direito, poder e linguagem, através de uma leitura situada em um marco que conjuga categorias da sociologia [capital simbólico] com a hermenêutica jurídica [função, métodos e limites da interpretação constitucional].

Compreendendo-se que há maneiras de ordenação do discurso<sup>6</sup>, que a linguagem é uma instituição social<sup>7</sup>, conclui-se que as significações, as atribuições de sentido a enunciados, o processo de comunicação, sujeita-se – ou, ao menos, reflete – as relações de poder, os fatores sociais de poder, existentes. Daí que, em sendo o Direito uma ciência ligada à racionalização do

---

<sup>6</sup> FOUCAULT, Michel, **A ordem do discurso**. São Paulo: Loyola, 2014, p. 8-9.

<sup>7</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**, São Paulo: Cultrix, 1977, p. 79-88.

poder<sup>8</sup>, e sendo ele mesmo, uma forma de exercício de poder<sup>9</sup>, não apenas a normatização [plano legislativo], mas a interpretação [plano da aplicação], igualmente abre espaço para esta reflexão das relações de poder na sociedade. Assim, inexistente uma pretensa neutralidade nas relações sociais, antes, as instituições – direito, religião, economia, família, linguagem – são utilizadas e instrumentalizam afirmações e reafirmações de posição no seio social<sup>10</sup>.

Por consequência, a hermenêutica também não é neutra, mas sofre modulações qualitativas à luz de diferentes regimes ideológicos<sup>11</sup>. Desta forma, o processo interpretativo permite conduzir um enunciado a um resultado preconcebido, orientado de antemão, ainda que subversivo de sistematizações e raciocínios lógicos, na intenção de legitimar uma posição ou atender um determinado interesse. Daí que a reflexão proposta no presente trabalho almeja compreender a hermenêutica que se faz da imunidade tributária religiosa à luz da categoria de capital simbólico e das ordenações discursivas, para, ao cabo, dentro da teoria hermenêutica e da interpretação constitucional, propor-se uma significação conforme à sistematicidade constitucional, ao Estado Democrático-Constitucional de Direito e à separação entre Estado e religião.

Em termos estruturais, a primeira seção dedica-se a discutir as relações entre as ordenações do discurso a partir do pensamento de Michel Foucault<sup>12</sup>, a utilização da linguagem como instrumento de reafirmação do capital simbólico, em conformidade com a sociologia de Pierre Bourdieu<sup>13</sup> e a hermenêutica jurídica enquanto procedimento de significação normativa. Essencialmente, a discussão da primeira seção radica sobre como a interpretação não é neutra, mas envolve pressuposições balizadas pelas posições e interesses dos agentes envolvidos.

---

<sup>8</sup> ZAFFARONI, Eugênio Raul. **Doutrina penal nazista**: a dogmática penal alemã entre 1933 a 1945. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2019.

<sup>9</sup> ROCHER, Guy. Droit, pouvoir et domination. **Sociologie et sociétés**, vol. 18, n. 1, 1986. Disponível em: <https://www.erudit.org/fr/revues/socsoc/1986-v18-n1-socsoc101/001652ar/>. Acesso em: 09 fev. 2021.

<sup>10</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 106-107.

<sup>11</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, estado de direito e constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 255.

<sup>12</sup> FOUCAULT, Michel, **A ordem do discurso**. São Paulo: Loyola, 2014, p. 8-9.

<sup>13</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 106-107.

A segunda seção discorre sobre a relação entre hermenêutica e antinomias jurídicas. Em uma vertente, a interpretação das normas jurídicas, se instrumentalizada de acordo com interesses pontuais, pode dar margem a incompatibilidades no sistema normativo – no caso em perspectiva, no sistema constitucional. De outra sorte, a própria hermenêutica se habilita como mecanismo de superação de antinomias, ao controlar a atribuição de significados aos textos jurídicos.

A terceira seção aplica os métodos e princípios da hermenêutica e da interpretação constitucional à imunidade tributária religiosa, a fim de qualificar, justificadamente, que se trata de uma cláusula de garantia, e não de fomento, o que culmina em interpretações restritivas, e não extensivas, como sói advogar-se em sede doutrinária e mesmo jurisprudencial.

Por fim, modular a extensão da imunidade tributária religiosa, sem que desnature o núcleo intangível, é plenamente possível e sincrônica com a doutrina jurídica dos direitos fundamentais: não é apenas uma medida justificável à luz da análise econômica do direito, mas, também, um imperativo consecutório lógico da conformação laica do Estado, entendida como neutralidade estatal frente à atividade religiosa.

## **1. Discurso, capital simbólico e hermenêutica jurídica**

Texto e norma não são conceitos coincidentes, embora coexistentes: a norma é a síntese<sup>14</sup> de um processo interpretativo de atribuição e construção<sup>15</sup> de um determinado sentido ao texto perfilhado. Este processo, porém, não é neutro, sendo sempre uma tomada de posição (e que, portanto, poderia ser

---

<sup>14</sup>PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 244.

<sup>15</sup> STRECK, Lenio Luiz. A jurisdição constitucional e as possibilidades hermenêuticas de efetivação da constituição: um balanço crítico nos quinze anos da Constituição. **Revista da EMERJ**, v. 6, n. 23, 2003, p. 68. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista23/revista23\\_66.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_66.pdf). Acesso em: 15 ago. 2021.

distinta)<sup>16</sup>. Por isto, a questão hermenêutica se torna curial, “ao contrapor a inesgotabilidade do sentido à necessidade de impedir que a interpretação do direito se afaste do interesse social”<sup>17</sup>.

Interpretação é, pois, uma relação de poder. A definição de um sentido dentre outros é um exercício de poder<sup>18</sup>: uma luta pelo poder de enunciar legitimamente<sup>19</sup> a verdade do mundo, o poder de dizer o que é, o poder de dizer o que deve ser<sup>20</sup>. Por isto, não raro, o que se define como interpretação não é senão mera justificativa de uma posição pré-concebida, de uma escolha<sup>21</sup>.

O Direito, sendo uma forma de regramento social, resta por lidar com conflitos de interesse. A missão jurídica se propõe a ser um mecanismo de pacificação social. E, ainda, que tomem relevo os métodos compositivos<sup>22</sup> de solução das controvérsias, tal não desnatura a existência de conflitos subjacentes. Ante tal realidade, “[o] sentido de um texto forma-se a partir da posição dos sujeitos que o interpretam”. Em outros termos, “a construção de sentido faz-se a partir dos interesses em disputa”<sup>23</sup>.

A questão hermenêutica, portanto, aproxima-se ao conceito foucaultiano de ordem do discurso. Para o pensador francês, nas sociedades em geral, a produção dos discursos é controlada, selecionada, organizada e redistribuída: não se pode dizer tudo, não se pode falar em qualquer circunstância, não se pode falar de qualquer coisa<sup>24</sup>. O discurso, assim como a própria linguagem, é

---

<sup>16</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 108.

<sup>17</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 109.

<sup>18</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 110.

<sup>19</sup> Legítimo = “reconhecido como digno de existir do modo como existe” [BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 155]

<sup>20</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 106.

<sup>21</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 111.

<sup>22</sup> EISAQUI, Daniel Dela Coleta; INOCÊNCIO, Gustavo Luís. O ensino jurídico à luz da pacificação como missão social do jurista. In: BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco de Moraes; EISAQUI, Daniel Dela Coleta; BARROSO, Henrique Gabriel. **Democracia e direitos fundamentais: reflexões críticas a partir da (in)tolerância**. Londrina: Thoth, 2020, p. 269-283.

<sup>23</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 115.

<sup>24</sup> FOUCAULT, Michel, **A ordem do discurso**. São Paulo: Loyola, 2014, p. 8-9.

uma instituição social<sup>25</sup>, e como tal, não apenas reflete relações de forças e de poder, como é ele próprio objeto dos sistemas de dominação<sup>26</sup>. O poder simbólico, para Pierre Bourdieu, é a manipulação do discurso, a constituição da realidade pela representação que a ideologia dominante faz da realidade<sup>27</sup>.

Os próprios métodos de interpretação, objetos da hermenêutica jurídica, se tornam “critérios de relevância argumentativa para determinar o que importa e o que não importa para a construção do sentido dos textos legais”, isto é, “o que deve e o que não deve ser dito”<sup>28</sup>. O Direito Tributário, a seu turno, é celeiro fértil para esta confluência de hermenêutica e afirmações de poder. Trata-se de ramo que contrapõe o interesse arrecadatário do Estado (o Leviathan hobbesiano) aos interesses patrimoniais de jaez liberal dos contribuintes<sup>29</sup>. Assim, ao mesmo tempo em que o Estado busca legitimar suas políticas fiscais arrecadatórias, os contribuintes almejam infirmar essa pretensão, pelo caminho do discurso dos direitos fundamentais, ao que se junta a retórica interpretativa e argumentativa, para dilatar tanto benefícios e garantias aos entes privados quanto as limitações ao Estado.

Neste intercurso, aparece o conceito de “capital simbólico”, tratado por Pierre Bourdieu: a realidade não é simplesmente o que é, mas também a representação que os agentes sociais fazem e se fazem desta realidade<sup>30</sup>. A noção de capital para Bourdieu se insere em um contexto de lutas simbólicas, no qual se dá uma luta pela imposição de visões legítimas e pontos de vista corretos<sup>31</sup>. Se, do pensamento de Foucault, extrai-se a concepção de que o discurso é ordenado, balizado, moldado, definido e autorizado, da produção de

---

<sup>25</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**, São Paulo: Cultrix, 1977, p. 79-88.

<sup>26</sup> FOUCAULT, Michel, **A ordem do discurso**. São Paulo: Loyola, 2014, p. 10.

<sup>27</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 94-95.

<sup>28</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 118.

<sup>29</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 115.

<sup>30</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 111.

<sup>31</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 112.



Bourdieu obtém-se o polo subjetivo da questão: quem ordena, baliza, molda, define e autoriza o discurso<sup>32</sup>.

A compreensão da hermenêutica como um palco de disputa pela construção do sentido – uma disputa que, não raro, se dá segundo os interesses dos interlocutores, naquilo que melhor beneficia a quem fala – remete também à noção de capital simbólico no aspecto em que cada sujeito social se esforça “para impor como universal o princípio de classificação segundo o qual é mais bem classificado” (“a universalização de seus interesses”)<sup>33</sup>. Conforme desenvolve Bourdieu, se trata do poder de fazer existir aquilo que é dito, de tornar a representação real, agir no real e constituir a realidade<sup>34</sup>.

O poder simbólico é o poder de impor um conjunto comum de pontos de vista, impor um consenso sobre o ponto de vista sobre o sentido do mundo, impor os princípios que orientam a visão, as ações e as representações<sup>35</sup>. Por isto mesmo, tanto a pretensão a interpretações extensivas da liberdade religiosa e da imunidade tributária tida como subjacente, quanto a qualificação da imunidade tributária como cláusula pétrea se apresentam como instrumentalizáveis hermeneuticamente para privilegiar a posição social – fático e jurídica – dos entes religiosos, mesmo além do limite do razoável e da sistemática constitucional<sup>36</sup>.

O deslinde dos conflitos de interesse não se dá apenas pela situação fática incontroversa, pelo lastro probatório, pela qualidade em tese dos argumentos apresentados. Ao lado da dimensão consequencialista que modula as decisões administrativas e judiciais<sup>37</sup>, as qualidades ‘pessoais’ dos

---

<sup>32</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 112-113: “A autoridade ou o poder simbólico (...) permite impor [...] é um ser social que é [...] reconhecido como tendo o direito de dizer (...)”.

<sup>33</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 119.

<sup>34</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 97.

<sup>35</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 97.

<sup>36</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 75.

<sup>37</sup> LINDB (Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942), artigos 20 (“Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”) e 21 (“A decisão que, nas

argumentadores acaba por influenciar a interpretação e as decisões, que restam assentadas num determinado contexto social e concretizam a prevalência de uma ‘visão de mundo’<sup>38</sup>. Consoante a obra de Pierre Bourdieu, uma das formas de justificação de um discurso é dizer que ele é verdadeiro justamente “porque todo um grupo ou todos aqueles que dominam um grupo dizem que é verdadeiro”<sup>39</sup>.

A tônica da liberdade religiosa e da imunidade tributária, por exemplo, clarifica tal assertiva. Leituras enviesadas, no mais das vezes fundamentalistas, conduzem a uma amplitude dilatada do conteúdo jurídico, político, econômico, social e cultural da liberdade religiosa e da imunidade tributária. Ainda que se ventile a natureza de preceito constitucional das imunidades tributárias, ainda sim, a interpretação não perde sua dimensão de elemento de controle discursivo e oposição de interesses. Valhamo-nos de algumas questões básicas: a) seria a imunidade tributária religiosa cláusula pétrea?; b) qual a extensão da imunidade tributária? Demanda interpretação restritiva, como sói se fazer com benefícios? Ou então, demandam interpretação extensiva, por serem garantias e direitos fundamentais?; c) como contrapor a laicidade estatal à imunidade tributária, mais especificamente, no plano do direito positivo brasileiro, haveria antinomia entre os artigos 19, I e 150, VI, “b” da Constituição de 1988? Se sim, como solucionar? Se não, qual o processo hermenêutico empreendido para tanto?

No plano hermenêutico, a interpretação teleológica, conforme praticada pelo Supremo Tribunal Federal, compreende a finalidade da imunidade tributária como um mecanismo de garantia ao livre exercício dos cultos religiosos<sup>40</sup>. Nada obstante, ainda quando se assenta que a imunidade tributária é um mecanismo eleito pelo constituinte originário para evitar embaraços à liberdade religiosa, o debate hermenêutico continua: o que é um embaraço ilegítimo e

---

esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas”)

<sup>38</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 123.

<sup>39</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 106-107.

<sup>40</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 137.

inconstitucional? Há, de fato, uma intangibilidade inexpugnável da liberdade religiosa? O que é essencial e o que é supérfluo ao exercício desta liberdade? É possível utilizar tais critérios de categorização à questão em comento?

Um mesmo método, porém, não conduz a uma única resposta possível. Se, à ocasião do julgamento do RE 562.351, esta hermenêutica teleológica restringiu o alcance da imunidade para excluir as lojas maçônicas, noutro giro, esta mesma hermenêutica conduz a conclusões de dilatação da amplitude semântico-normativa da imunidade tributária religiosa<sup>41</sup>. Tal disputa sobre a extensão da imunidade tributária não é senão a sobredita disputa de poder.

O método histórico, ao seu turno, não apenas se presta a situar um texto normativo na tradição jurídica, mas igualmente considera oportuna a compreensão do momento de aplicação da lei: “afirma-se que o sentido não é exatamente aquele que ‘a letra da lei’ sugere, porque o contexto social em que foi produzido era outro”, de modo que diante de novos contextos, novos sentidos<sup>42</sup>. Nesta perspectiva, “[o] intérprete da Constituição age como mediador entre seu texto normativo promulgado no passado e as exigências de uma situação presente”<sup>43</sup>.

Sublinha Virgílio Afonso da Silva<sup>44</sup> que a existência de um elemento religioso na tradição cultural brasileira não legitima, na contemporaneidade, a inserção indiscriminada de fenômenos, práticas e ações com jaez religioso na dimensão pública, sob pena de ofensa à opção constitucional pelo secularismo, incrustrada no constitucionalismo brasileiro a partir do advento da República (1889) e sua primeira constituição (1891)<sup>45</sup>.

Para Virgílio Afonso da Silva<sup>46</sup>, na atual conjuntura, no *zeitgeist* contemporâneo, estas confusões entre ações estatais e práticas religiosas são

---

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

<sup>42</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 126-127.

<sup>43</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 255.

<sup>44</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 193.

<sup>45</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 193.

<sup>46</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 193.

– quando não simples reprodução inercial de práticas passadas–, verdadeiras alianças estratégicas e inconstitucionais entre poder político e poder religioso.

Destas digressões, defluem duas conclusões. De um lado, a leitura de conceitos como laicidade, neutralidade religiosa do Estado, liberdade religiosa, e as próprias imunidades tributárias religiosas, há de ser realizada sob um enfoque que lhe confira sincronicidade histórica, não se podendo dar vigência no atual momento, à luz de valores que não pertencem a esse mesmo tempo histórico, que não são mais comungados, isto é, reconhecidos coletivamente segundo uma base racional comum<sup>47</sup>.

Em segundo lugar, este contexto de inserção fundamentalista da religião na esfera pública, aqui tomada em sentido amplo, nas três esferas do poder estatal, retoma e corrobora a obra de Pierre Bourdieu e seu conceito de capital simbólico: “são estratégias sociais pelas quais os agentes sociais ou os grupos podem ter uma certa liberdade em relação às condições objetivas: ao fazerem crer que têm poder, e ao acreditarem que têm poder, ganham autonomia em relação à sua posição objetiva”<sup>48</sup>.

A partir de Bourdieu<sup>49</sup>, é possível reconhecer que, mais do que meramente a intenção arrecadatória, ou puramente a garantia da liberdade religiosa, a pretensão à amplificação da imunidade tributária granjeada pelos entes religiosos apresenta-se como uma verdadeira luta de afirmação deste capital simbólico<sup>50</sup>.

Por fim, ainda em relação à hermenêutica, se tomado o método sistemático, o intento do exegeta é considerar o conjunto, não as peças isoladas,

---

<sup>47</sup> EISAQUI, Daniel Dela Coleta. Em busca da racionalidade perdida: repensando o modelo decisório do Supremo Tribunal Federal. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, p. 30257-30282, 2021. Disponível em: [brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/27004/21359](http://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/27004/21359). Acesso em: 18 ago. 2021, p. 30260; HELLER, Agnes; FEHÉR, Ferenc. **A condição política pós-moderna**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002, p. 105; BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1.

<sup>48</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 113.

<sup>49</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 114.

<sup>50</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 106.

mas o ‘todo’<sup>51</sup>. É sob esta ótica que se insere a possível antinomia jurídica entre o artigo 19, I e o artigo 150, VI, ‘b’, ambos da CRFB/88.

## **2. Antinomias e a hermenêutica: a teoria das normas constitucionais inconstitucionais**

A partir da concepção de ordenamento jurídico como sistema decorre a pretensão de harmonia entre os elementos que o integram. Inexistindo, ou parecendo inexistir coerência entre determinadas normas, fala-se em antinomia jurídica. Antinomia jurídica se define enquanto um conflito normativo, ou uma incompatibilidade jurídica entre duas normas<sup>52</sup>. Na expressão de Karl Marx, a respeito da Constituição Francesa de 1848, “cada parágrafo da Constituição contém a sua própria antítese, a sua câmara superior e a sua câmara inferior, a saber, na sentença universal, a liberdade e, na nota marginal, a revogação da liberdade”<sup>53</sup>.

Dentre as possibilidades de antinomia encontram-se a desarmonia entre as ideias fundamentais subjacentes (antinomia de princípios), a infidelidade do legislador a uma valoração que ele próprio fizera (antinomia de valoração) e incompatibilidade entre fins propostos por uma norma e os meios previstos por outras (antinomia teleológica)<sup>54</sup>.

Otto Bachof, em sua obra “Normas constitucionais inconstitucionais”<sup>55</sup>, traz ao debate a questão da antinomia entre normas de uma própria e mesma Constituição, discorrendo sobre hipóteses de normas constitucionais inconstitucionais (inválidas), seja em violação da Constituição escrita, seja pela violação do direito constitucional não escrito.

A essência da tese sintetiza-se na contradição entre uma norma constitucional de significado secundário em relação a um preceito material

---

<sup>51</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007, p. 139.

<sup>52</sup> KALLAJIAN, Manuela Cibim. **Privacidade, informação e liberdade de expressão: conflito de normas e critérios de ponderação**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 15-22.

<sup>53</sup> MARX, Karl. **O 18 de brumário de Luís Bonaparte**. São Paulo: Boitempo, 2011, p. 42.

<sup>54</sup> KALLAJIAN, Manuela Cibim. **Privacidade, informação e liberdade de expressão: conflito de normas e critérios de ponderação**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 24-25.

<sup>55</sup> BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais**. Coimbra: Almedina, 2007.

fundamental da Constituição: “no caso de semelhante contradição, a norma constitucional de grau inferior seria inconstitucional e inválida”<sup>56</sup>.

De todo modo, ainda que se reconheça que duas normas constitucionais originárias sejam em si mesmas iguais em dignidade, estatura e eficácia, ambas as quais igualmente fruto de opção política legítima do legislador constituinte, há de se cuidar da hermenêutica que lhes é feita, sob pena de, pela interpretação, chegar-se a proposições e sínteses inconstitucionais.

A solução das antinomias “carrega consigo um alto grau de interpretação jurídica”, porquanto “necessário descobrir o sentido e o alcance da norma, bem como a significação dos conceitos jurídicos”, sem prescindir dos fins sociais, dos valores subjacentes e, por fim, de um ato de vontade – o intérprete decide entre os vários significados, escolhendo um<sup>57</sup>. Sucede daí a importância da hermenêutica enquanto ordenadora dos caminhos interpretativos deslindados por aqueles que lidam com a norma.

No plano hermenêutico, o método sistemático propugna que a interpretação deve levar em conta a conexão com o restante do estatuto em que o dispositivo se encontra e o sistema geral do direito positivo<sup>58</sup>: a sistematicidade significa, em verdade, unidade e coerência da ordem jurídica em si mesma, sem prejuízo da compatibilização com os interesses sociais<sup>59</sup>.

Igualmente, a unidade da Constituição é princípio da interpretação constitucional<sup>60</sup>, segundo o qual as normas constitucionais não são isoladas, mas preceitos de um sistema unitário, integrado, interconectado e interdependente. Por assim ser, “o jurista pode bloquear o próprio surgimento de eventuais conflitos entre preceitos da Constituição, ao mesmo tempo em que se habilita a desqualificar, como contradições meramente aparentes”<sup>61</sup>.

---

<sup>56</sup> BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 55.

<sup>57</sup> KALLAJIAN, Manuela Cibim. **Privacidade, informação e liberdade de expressão: conflito de normas e critérios de ponderação**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 183-186.

<sup>58</sup> FRANÇA, Rubens Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 9. ed. São Paulo: RT, 2009, p.25.

<sup>59</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 264-265.

<sup>60</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 267.

<sup>61</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 101.

Tomada a discussão à luz do pensamento de Foucault<sup>62</sup>, embora essa exclusão de sentidos seja também um processo de controle do discurso<sup>63</sup>, tal se apresenta em uma dinâmica de concretização dos princípios fundantes da democracia, república, laicidade, igualdade e participação na medida em que busca afastar apropriações retóricas e semânticas do conteúdo constitucional na intenção única e exclusiva de manter posições sociais de poder(o reforço do capital simbólico preconizado por Bourdieu).

A tarefa da hermenêutica, com efeito, radica em “atribuir às ações e criações humanas, de modo racional e controlável, um sentido que se considere, se não verdadeiro, pelo menos aceitável”<sup>64</sup>. O trabalho interpretativo, “para ser legítimo, há de ser racional, objetivo e controlável, pois nada se coaduna menos com a ideia de Estado de Direito do que a figura de um oráculo despótico ou iluminado pairando acima da lei e dos critérios usuais de interpretação”<sup>65</sup>.

A título de exemplo, Roque Antônio Carrazza entende que, para definição da abrangência da imunidade tributária, há de se focalizar a questão “pela óptica dos líderes religiosos e dos fiéis”, sendo eles os definidores da essencialidade do bem para o exercício do culto religioso<sup>66</sup>. Trata-se, na dicção foucaultiana, de uma ordenação do discurso, restringindo quem pode dizer – *rectius*, quem legitimamente pode dizer a verdade. Na linha bourdiana, isso culmina em interpretações enviesadas pautadas pelo sentido mais benéfico aos interesses daquele que interpreta<sup>67</sup>.

---

<sup>62</sup> FOUCAULT, Michel. **A ordem do discurso**, São Paulo: Loyola, 2014, p. 24; CASTRO, Edgardo. **Introdução a Foucault**. Belo Horizonte: Autêntica, 2018, p. 78-80.

<sup>63</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 114; PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 255.

<sup>64</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 3.

<sup>65</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 33.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 48. Pierre Bourdieu [Sociologia geral. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 56-57] faz pontual digressão a respeito da representatividade daqueles escolhidos para falar em nome de um grupo. Transpondo a questão: até que ponto aqueles escolhidos para definir a essencialidade do bem, e, portanto, a extensão da imunidade tributária, coincidem com a visão do grupo?

<sup>67</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 33-34.

Refira-se, nesta toada, em breve digressão, que, a tributação em um Estado de Direito, de matiz democrática, não pode estar suscetível “a compromissos e intervenções pontuais de grupos de pressão”<sup>68</sup>. Ainda que a imunidade tributária seja justificada pelo direito fundamental à liberdade religiosa, não se pode cancelar que tal relação sirva de escudo a interpretações avaras e egocêntricas: “Esta postura expansiva pode incentivar o abuso do direito fundamental, por meio de instituições criadas com objetivos velados e estranhos à crença de seus membros”<sup>69</sup>.

Em matéria hermenêutica, de fato, impende que o intérprete proceda a sua atividade embasado nos padrões e conceitos morais gerais e básicos da sociedade, culminando em um resultado que “desfrute de um amplo consenso social por atender às expectativas da coletividade”<sup>70</sup>, o que afasta a possibilidade de cancelar-se interpretações lastreadas no interesse único e exclusivo do titular de um direito, ainda que fundamental.

Isto posto, verifica-se que a interpretação do artigo 150, VI, ‘b’ da Constituição de 1988, e da imunidade tributária religiosa, não pode se dar como um fim em si mesmo. Antes, é preciso considerá-la à luz da opção constitucional do artigo 19, I, sob pena de se converter a separação entre Estado e Igreja [laicidade] e a própria liberdade religiosa em “uma maneira política de manter ou de modificar a apropriação dos discursos, com os saberes e os poderes que eles trazem consigo”<sup>71</sup>.

---

<sup>68</sup>KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 58.

<sup>69</sup> ALMEIDA, Maurício Coutinho de. Imunidade tributária dos templos, secularismo e alteridade. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 04, n. 07, jan./jun. 2020.

<sup>70</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 248.

<sup>71</sup> FOUCAULT, Michel. **A ordem do discurso**, São Paulo: Loyola, 2014, p. 41.



### **2.1. Caminhos hermenêuticos para a imunidade tributária religiosa**

Uma compreensão hermenêutica da imunidade tributária religiosa entre os artigos 19, I e 150, VI, 'b' da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 demanda um cotejo analítico que decomponha as disciplinas jurídicas formuladas nos respectivos dispositivos legais. Duas relações defluem desse complexo normativo.

De um lado, o artigo 19, I da Constituição Federal veda que o Estado estabeleça ou subvencione cultos e templos religiosos. Doutro giro, o mesmo dispositivo veda que o funcionamento religioso seja embaraçado. Ambas as disposições se habilitam como marcos referenciais de hermenêutica do artigo 150, VI, 'b' da Constituição.

Há, ainda, no artigo 150, § 4º que enuncia que “[a]s vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Igualmente se habilita como diretriz hermenêutica da imunidade tributária religiosa.

O deslinde da imunidade tributária como cláusula de garantia perpassa pela hermenêutica dos dispositivos supracitados, através de métodos e princípios interpretativos distintos, em vistas à harmonização sistemática dos respectivos dispositivos, lidos à luz da *mens constitutionis*, isto é, a axiologia fundante do Estado Brasileiro e seu regime jurídico-constitucional.

Este pressuposto, porém, não se confunde em resumir a questão à premissa reducionista e genérica “a imunidade tributária religiosa deve ser lida à luz da liberdade religiosa [art. 5º, VI]”. Tal afirmação é verdadeiro truísmo. Tanto o artigo 19, I quanto o artigo 150, VI, 'b' estão inseridos em uma lógica política de separação entre Estado e religião que proporciona o livre exercício das religiões. Por consequência, a laicidade estatal e a liberdade religiosa mantêm relação de simbiose fática e axiológica, de modo que, no mundo dos fatos, possibilitam uma pletora de situações igualmente válidas [isto é, regimes fiscais imunizantes das entidades religiosas e as interpretações expansivas de tal

favorecimento não são as únicas consequências possíveis da laicidade estatal e da própria liberdade religiosa].

Por tal razão, o trabalho hermenêutico deve prosseguir além, compatibilizando o regime jurídico envolvendo a religião e suas manifestações, dentro do programa constitucional: garantir o livre exercício religioso, ao mesmo tempo, sem embaraçar, mas igualmente sem fomentar [o que redundaria em estabelecimento ou subvenção, ainda que por via transversa]. Retomando a análise de Marx sobre a Constituição francesa de 1848<sup>72</sup>, há de se evitar que a mesma Constituição que optou pela laicidade estatal, seja ela própria um instrumento de subvenção e fomento religioso.

## **2.2. A vedação à subvenção de templos e cultos religiosos e a imunidade tributária religiosa como cláusula de garantia**

O primeiro elemento de comparação, o primeiro par dialético ou dicotômico, radica na contraposição entre a vedação à subvenção prevista no artigo 19, I da Constituição e as interpretações expansivas da imunidade conferida no artigo 150, VI, 'b' do texto constitucional.

Dentro da teoria hermenêutica e da interpretação constitucional, o método jurídico ou hermenêutico-clássico, pressupõe a existência de um sentido em si mesmo na norma, sendo o papel do intérprete encontrar esse significado contido na norma<sup>73</sup>. Nessa linha de raciocínio, em termos hermenêuticos, qual é o sentido a ser atribuído à imunidade tributária religiosa, à luz da vedação a que o Estado estabeleça ou subvencione templos e cultos?

É cânone hermenêutico o princípio da concordância prática, segundo o qual deve ser adotada a solução que não acarreta a negação de nenhum dos bens constitucionalmente protegidos<sup>74</sup>. Entende-se, no campo da interpretação

---

<sup>72</sup> MARX, Karl. **O 18 de brumário de Luís Bonaparte**. São Paulo: Boitempo, 2011, p. 42.

<sup>73</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 83.

<sup>74</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 102.

constitucional, que interpretações expansivas, ainda que de direitos fundamentais, em favor de um determinado titular, acabam por “implicar a simultânea compressão, ou mesmo o sacrifício, de iguais direito de outrem, direitos que constitucionalmente também exigem otimização”, contrariando-se os princípios regentes do direito posto na Constituição e da respectiva tarefa hermenêutica<sup>75</sup>.

Submetida a questão em análise à ótica da harmonização, conciliando a imunidade tributária religiosa com a vedação de subvenção, deflui que “a desoneração constitucional não pode ser de tal forma ampla a ponto de constituir uma verdadeira subvenção à entidade religiosa sem expressa previsão, o que revelaria uma antinomia entre dispositivos da Carta de 1988”<sup>76</sup>. Por isto, a limitação da extensão da imunidade tributária torna-se constitucionalmente adequada na exata medida em que busca assegurar a vigência da vedação à subvenção prevista no artigo 19, I da Constituição.

Não se pode descuidar que, pelo princípio da efetividade, deve o intérprete orientar-se “para aquelas opções hermenêuticas que aperfeiçoem e maximizem a eficácia das normas constitucionais, sem distorcer seu conteúdo”<sup>77</sup>. Distorção esta que se verifica nas interpretações amplificadoras do artigo 150, VI, ‘b’, as quais testificam “pura imposição decisionista dos interesses ou valores concordantes com a ideologia do intérprete”<sup>78</sup>. Contrariamente, como assevera Inocêncio Mártires Coelho, o resultado da atividade hermenêutica só se torna socialmente vinculante quando as manifestações dos intérpretes não forem mera individualidade, mas puderem ser identificadas com a consciência jurídica geral, “que outra coisa não é senão aquilo que, em dado momento histórico, a sociedade considera correto e justo”<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 107.

<sup>76</sup> ALMEIDA, Maurício Coutinho de. Imunidade tributária dos templos, secularismo e alteridade. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 04, n. 07, jan./jun. 2020.

<sup>77</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, estado de direito e constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 269.

<sup>78</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, estado de direito e constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 258; ALMEIDA, Maurício Coutinho de. Imunidade tributária dos templos, secularismo e alteridade. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 04, n. 07, jan./jun. 2020.

<sup>79</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 117.

O princípio da efetividade como matriz hermenêutica do texto constitucional, nos limites da reflexão ora proposta, impõe ao intérprete que tome como diretriz a vedação a subvenções estatais a igrejas e cultos religiosos. Não é possível, portanto, tomar em conta a laicidade estatal apenas como impeditivo de intervenções estatais que “embaracem” o funcionamento das entidades religiosas. Há de se considerar, ademais, a igual vedação a atividades estatais de fomento. Ainda que neutralidade não equivalha à indiferença e ausência de tutela, também não autoriza relações fisiológicas: “quando se utiliza a instituição religiosa com o objetivo de assumir espaço no cenário político-econômico, desenvolvendo-se negócios privados que revelam capacidade contributiva, devem ser pagos os impostos respectivos”<sup>80</sup>.

Não se compadece, neste passo, da interpretação que entende a vedação à subvenção apenas como impeditivo de incentivos pecuniários pelo erário público aos entes religiosos. Pressupõe-se, nesta questão, não uma mera interpretação gramatical, mas, sim, teleológica, voltada à compreensão do sentido último do artigo 19, I da Constituição Federal. Daí dizer-se, como Daniel Giotti de Paula, que “dentro da tradição liberal e laica do Estado” a entidade religiosa não possui um “direito subjetivo a sua difusão pela via de subvenções indiretas pelo não-pagamento de impostos”<sup>81</sup>.

Conforme desenvolve o autor, “nem toda imunidade deve fomentar as instituições que tutela”, sendo que, no caso da imunidade religiosa, “não houve a opção no pacto constitucional para que as entidades religiosas fossem ampliadas pela atuação direta ou indireta do Estado, bastando que não interferisse no seu funcionamento”<sup>82</sup>.

Se tomado à lume o método interpretativo denominado de evolutivo, concebe-se que a ‘Constituição’ a ser interpretada e aplicada é “sempre a

---

<sup>80</sup> ALMEIDA, Maurício Coutinho de. Imunidade tributária dos templos, secularismo e alteridade. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 4, n. 07, jan./jun. 2020.

<sup>81</sup> PAULA, Daniel Giotti de. Deus, palavras e impostos: a imunidade religiosa à brasileira e a necessária mudança hermenêutica rumo à natureza garantista e à função protetiva do Estado laico. **Revista de direitos fundamentais e tributação**, vol. 2, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/13/13>. Acesso em: 21 ago. 2021, p. 131.

<sup>82</sup> PAULA, Daniel Giotti de. Deus, palavras e impostos: a imunidade religiosa à brasileira e a necessária mudança hermenêutica rumo à natureza garantista e à função protetiva do Estado laico. **Revista de direitos fundamentais e tributação**, vol. 2, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/13/13>. Acesso em: 21 ago. 2021, p. 132.

Constituição viva construída, em cada momento, com base no texto normativo integrado por seus contextos sociais”, e não apenas como um reflexo da “realidade do *status quo* socioeconômico existente no momento de sua promulgação”<sup>83</sup>. Neste viés, retomando a lição de Virgílio Afonso da Silva<sup>84</sup>, a semiótica das relações entre Estado, sociedade e religião deve proceder à construção de sentidos conformes à leitura contemporânea dessas mesmas relações<sup>85</sup>.

No âmbito tributário, Klaus Tipke observa que “[a] moral tributária não exige, que as leis tributárias tenham uma tradição, mas que elas se harmonizem com a Constituição atual e com a ética corporificada em seus direitos fundamentais”<sup>86</sup>. Equivale dizer, “a orientação emitida fora do significado contextual das normas constitucionais deve ser repelida”. Em consequência, “[a] proteção ao direito natural ou fundamental do livre culto religioso deve ser feita sem a criação de privilégios fiscais infundados ou descabidos”<sup>87</sup>.

De se concluir, pois, ante os critérios interpretativos trazidos pela hermenêutica, as interpretações expansivas não se coadunam com a vedação à subvenção do artigo 19, I, sendo, portanto, não conformes à Constituição [donde inconstitucionais].

### **2.3. A vedação ao embaraço do funcionamento de templos e cultos religiosos e a imunidade tributária religiosa como cláusula de garantia**

Em avanço, a segunda questão a demandar escrutínio hermenêutico tem por objeto a vedação ao embaraço do funcionamento de templos e cultos

---

<sup>83</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 265.

<sup>84</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 193.

<sup>85</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.19. Cf., mesma obra, p. 31-32.

<sup>86</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 79.

<sup>87</sup> ALMEIDA, Maurício Coutinho de. Imunidade tributária dos templos, secularismo e alteridade. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 04, n. 07, jan./jun. 2020.

religiosos [CF, Art. 19, I] e a extensão dada à imunidade tributária religiosa [CF, Art. 150, VI, “b” e § 4º]. Em sendo todas as normas da Constituição vigentes e operativas, incumbe extrair-lhes os devidos âmbitos de incidência<sup>88</sup>. Nos limites da questão posta, se a imunidade é uma cláusula de garantia, até que ponto vai a cobertura imunizante [o que seriam “embaraços inconstitucionais”?] e a partir de que ponto se admitem “intervenções constitucionais” na esfera jurídica dos templos e cultos religiosos?

A resposta hermenêutica, pois, não prescinde de recorrer à técnica gramatical: o uso ordinário das palavras nos impõe uma rotina que culmina em um sono dogmático<sup>89</sup>. É preciso desvelar e contextualizar o sentido de “embaraçar o funcionamento” de templos e cultos religiosos<sup>90</sup>.

Por definição, “embaraçar” significa impedir, servir de obstáculo, obstruir e até mesmo complicar<sup>91</sup>. Impedir, por seu turno, equivale a obstar, não consentir, não permitir, dificultar, privar, tolher, proibir<sup>92</sup>; ao passo que obstruir tem por conotação não deixar realizar<sup>93</sup>. Porquanto do exposto, verifica-se que o termo “embaraçar” possui uma semântica que abrange um plexo de situações mais ou menos restritivas de uma determinada conduta, ou uma determinada sucessão de acontecimentos. De toda sorte, a essência etimológica radica na inviabilização de um *facere*.

A questão é que em toda dinâmica social inexistem direitos absolutos. Na dinâmica social não é possível não sofrer restrições ou ingerências: o exercício e fruição de direitos sofrem modulações em benefício da harmonia e pacificação sociais. Da mesma forma, os âmbitos de incidência das esferas jurídicas dos indivíduos e grupos interseccionam-se e restam por colidir, dando azo à necessidade de resoluções a favor de um ou outro bem jurídico: a

---

<sup>88</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 100.

<sup>89</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 29.

<sup>90</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 101.

<sup>91</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. 777.

<sup>92</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. 1131.

<sup>93</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. 1476.

incidência de direitos e deveres fundamentais não se dá de forma compartimentada, “mas há uma permeabilidade e uma liquidez, de modo que os direitos e deveres não tenham limites claros”. Isto é, “em diversas circunstâncias, um ou mais direitos encontram-se em colisão ou concorrência, ensejando ao Estado os deveres de ponderar e sopesar” a fim de concluir qual direito será tutelado ou efetivado e qual o regime jurídico ou política pública será adotada<sup>94</sup>.

Uma vez que “no plano fático-jurídico, os direitos fundamentais não se limitam a incidir tal qual um quebra-cabeças, com cada peça se encaixando de forma casada com as outras, tendo espaços limitados e definidos”<sup>95</sup>, a vedação ao embaraço não representa uma pretensão de incolumidade e intangibilidade das esferas jurídicas das entidades religiosas. Tal perspectiva incidiria em uma situação de privilégios contrários aos princípios democráticos e republicanos que regem o Estado brasileiro. Ainda que reconhecida em sede constitucional, o regramento do artigo 19, I, a imunidade tributária religiosa, bem como a liberdade religiosa do artigo 5º, VI da Constituição devem ser compatibilizados em uma hermenêutica lógico-sistemática que atente para o contexto axiológico instituído pelo constituinte.

Assim, à luz do texto posto na Constituição, o sistema axiológico em vigor proclama uma sociedade lastreada em categorias como igualdade, justiça, harmonia, cidadania, função social, fraternidade, solidariedade, cooperação, a democracia, o princípio republicano, os interesses sociais, ordem pública, sustentabilidade econômico-financeira.

Ingo Wolfgang Sarlet, pautado no pensamento de José Carlos Vieira de Andrade, pondera que o reconhecimento da existência de deveres fundamentais diz com a participação ativa dos cidadãos na vida pública, implicando assim um

---

<sup>94</sup> EISAQUI, Daniel Dela Coleta. Juízo de proporcionalidade no conflito de direitos fundamentais: necessidade de interpretação conforme do artigo 268 do Código Penal. In: VI Seminário Internacional sobre Direitos Humanos Fundamentais, 2020, Niterói. **Anais do VI Seminário Internacional sobre Direitos Humanos Fundamentais**. Niterói - RJ: PPGDIN/UFF, 2020. v. 1. p. 381-407. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1wMTsKF3nihue38hW1j6-Jxm4bH9UJ0yd/view>. Acesso em: 02 set. 2021, p. 389.

<sup>95</sup> EISAQUI, Daniel Dela Coleta. Juízo de proporcionalidade no conflito de direitos fundamentais: necessidade de interpretação conforme do artigo 268 do Código Penal. In: VI Seminário Internacional sobre Direitos Humanos Fundamentais, 2020, Niterói. **Anais do VI Seminário Internacional sobre Direitos Humanos Fundamentais**. Niterói - RJ: PPGDIN/UFF, 2020. v. 1. p. 381-407. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1wMTsKF3nihue38hW1j6-Jxm4bH9UJ0yd/view>. Acesso em: 02 set. 2021, p. 390.

empenho solidário de todos na transformação das estruturas sociais e “um mínimo de responsabilidade social”. Vale dizer, os direitos, fundamentais ou não, não podem ter uma existência pautada pela desconsideração recíproca<sup>96</sup>.

Luís Roberto Barroso, em obra sobre a dignidade humana<sup>97</sup>, salienta a existência de duas forças exógenas que atuam sobre o indivíduo, os compromissos, valores e crenças compartilhadas de um grupo social e as normas estatais. Assim, a autonomia pessoal é restringida por valores, costumes e direitos das outras pessoas, exurgindo metas coletivas e restrições sobre direitos e liberdades individuais em benefício de uma concepção de vida boa. Não apenas a autonomia individual, mas o exercício de posições jurídicas de forma ampla encontra limite na sociabilidade.

A vedação ao embaraço ao funcionamento dos cultos e igrejas não as exime de sujeitar-se a algum nível de regulação. Não estão situadas à margem do ordenamento jurídico. Em maior ou menor medida haverá obrigações e deveres originados do próprio pacto cívico, consequência da noção contratualista de sociedade e civilização. Por conseguinte, a vedação ao embaraço prevista no artigo 19, I da Constituição, ainda que não se submeta a interpretação restritiva, também não admite interpretação extensiva, mas encontra sujeição à lógica do razoável.

O critério distintivo entre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade de regulações ou regimes jurídicos que limitem exercício de posições jurídicas ou imponhamo cumprimento de obrigações e deveres aproxima-se do conceito de “conteúdo essencial dos direitos fundamentais”, um conteúdo mínimo intangível que se presta a impedir que determinado direito fique impraticável, seja dificultado além do razoável ou reste despojado da necessária proteção<sup>98</sup>. Assim, não é toda e qualquer restrição que se torna inconstitucional ou mesmo ilegítima, mas, tão somente, “se a intervenção em direitos

---

<sup>96</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 234.

<sup>97</sup> BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo**: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 87-88

<sup>98</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 303.



fundamentais não puder ser justificada de acordo com os requisitos constitucionais”<sup>99</sup>. A mera possibilidade de uma solução diversa não macula o regime jurídico restritivo escolhido, a menos que o estabelecido seja “obviamente insustentável, estiver em clara contradição com a situação real, violar flagrantemente uma norma ou princípio jurídico indiscutível ou for contrária à ideia de justiça de forma ofensiva”<sup>100</sup>.

À luz da teoria institucional dos direitos fundamentais, o conteúdo de tais direitos “deve servir para a consecução dos fins sociais e coletivos constitucionalmente proclamados”<sup>101</sup>. Para o funcionalismo de Luhmann, os direitos fundamentais são reconhecidos para permitir que o cidadão cumpra o papel que lhe correte no sistema jurídico, fazendo-o corresponder às exigências do funcionamento da sociedade complexa contemporânea<sup>102</sup>.

Em uma perspectiva que toma os direitos fundamentais como um complexo multifuncional, reconhece-se a necessidade de conciliar as diferentes funções que os direitos fundamentais exercem na ordem política [social, econômica, cultural], através de uma articulação prática [ponderação de bens para tornar compatível os valores, bens e direitos fundamentais]<sup>103</sup>. Efetivamente, para Pérez Luño, o busílis da interpretação dos direitos fundamentais está em “precisar o alcance de valores, princípios e disposições que, mesmo quando foram expressamente enunciados no texto constitucional, tornam necessário um esforço de esclarecimento, concretização e determinação”<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> ALEMANHA. Tribunal Constitucional Federal. **Processo n. 1021/20**, 1. Câmara do Primeiro Senado, J. 13 maio 2020. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2020/05/rk20200513\\_1bvr102120.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2020/05/rk20200513_1bvr102120.html). Acesso em: 07 set. 2021, p. 6.

<sup>100</sup> SUIÇA. Supremo Tribunal Federal. **Processo 4A\_533/2018**. I Divisão de Direito Civil. Presidente Juiz Kiss. J. 23 abril 2019. Disponível em: [https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight\\_docid=aza%3A%2F%2F23-04-2019-4A\\_533-2018&lang=de&type=show\\_document&zoom=YES&](https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2F23-04-2019-4A_533-2018&lang=de&type=show_document&zoom=YES&). Acesso em: 07 set. 2021.

<sup>101</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 291.

<sup>102</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 292.

<sup>103</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 293.

<sup>104</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 300.

Ante estas considerações teóricas, torna-se possível a imposição de obrigações tributárias sobre as entidades religiosas, observada a incidência naquilo que exceder o essencial ao desempenho das atividades espirituais a que se destinam, lendo-se o conceito de essencial em consonância à teoria do mínimo intangível, e não à luz de voluntarismos expansionistas – por exemplo, aplicando-se um patamar quantitativo de intributabilidade da renda auferida, tal qual o previsto no artigo 833, X do Código de Processo Civil [quarenta salários]; ou aplicando-se critérios qualitativos como as distinções entre bens necessários, úteis e voluptuários [CC, art. 96] ou “os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão” [CPC, art. 833, II].

#### **2.4. A imunidade tributária religiosa como cláusula de garantia e a interpretação do artigo 150, § 4º da Constituição Federal**

Todos os textos jurídicos são suscetíveis e carecem de interpretação<sup>105</sup>. Sob a ótica das teorias do discurso, à luz do pensamento de Pierre Bourdieu, “os enunciados da existência ordinária quase nunca são constativos”, mas mascaram “as relações de força simbólica”<sup>106</sup> e carregam em si filosofias sociais e políticas (usos sociais/usos políticos das palavras), de modo que questões metodológicas e epistemológicas não deixam de envolver componentes políticos<sup>107</sup>.

Não se pode, portanto, tomar as expressões contidas no artigo 150, § 4º da Constituição Federal como dados intangíveis, subtraídos a qualquer escrutínio hermenêutico<sup>108</sup>. Em verdade, a hermenêutica de tal dispositivo assume relevo justamente para contrapor-se a ampliações arbitrárias dos

---

<sup>105</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 40.

<sup>106</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 39.

<sup>107</sup> BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020, p. 47-48, p. 72, p. 99.

<sup>108</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 247.

enunciados normativos, que extrapolam o sentido linguisticamente possível<sup>109</sup>: “o sentido procurado há de ser extraído ou provir das formas significativas, e não introduzido nessas objetivações do espírito humano de modo arbitrário”<sup>110</sup>.

A redação do artigo 150, § 4º<sup>111</sup> se torna, portanto, ponto de partida para a elucidação do sentido e limite posto à atividade hermenêutica<sup>112</sup>. Assim, a primeira questão a elucidar radica em saber qual a natureza do artigo 150, § 4º.

No âmbito do estudo das normas, ínsita à teoria geral do direito, sói ocorrer de classificarem as normas segundo o papel que desempenham, isto é, qual a função da norma no sistema, em relação a outra(s) norma(s). Daí a existência de normas secundárias, que complementam outro preceito normativo. Dentre estas, existem as normas explicativas – que definem vocábulos ou conceitos – e as interpretativas – as quais dão o sentido de outra norma<sup>113</sup>.

Pode-se, pois, classificar a norma contida no artigo 150, §4º da Constituição em uma norma interpretativa: sua função é delimitar o sentido da imunidade conferida no artigo 150, VI, ‘b’ do texto constitucional, explicitando qual a abrangência intencionada pelo legislador constituinte. Disto deflui que as interpretações e aplicações da imunidade tributária religiosa devem observar esta abrangência, tomando seu conteúdo como limite e ponto de chegada. Somado ao fato de a imunidade tributária ser uma cláusula de garantia, a natureza do artigo 150, §4º da Constituição conduza uma interpretação restritiva e não ampliativa.

Em avanço, uma vez mais encontra lugar a interpretação gramatical, para haurir significância dos vocábulos “somente” e “finalidades essenciais”. Ambos os termos traduzem uma interpretação restritiva da imunidade tributária conferida aos entes religiosos. No campo da morfologia, “somente” configura

---

<sup>109</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 43.

<sup>110</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 44.

<sup>111</sup> “As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”

<sup>112</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 45.

<sup>113</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.68; PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021, p. 286.

uma palavra denotativa de exclusão<sup>114</sup>, tendo por semântica “apenas”, “unicamente”<sup>115</sup>. Atua, portanto, como um redutor do âmbito de incidência da norma de referência.

Da mesma forma, o termo “essenciais”, o qual tem por classificação morfológica, no contexto em questão, a função adjetiva, atuando para modificar o substantivo [“finalidades”], atribuindo-lhe um atributo, uma qualidade, uma marca especial<sup>116</sup>. Daí dizer-se, novamente, que se trata de um redutor do âmbito de incidência da norma de referência, pois a delimita restritivamente, dizendo que não é qualquer finalidade perseguida pelos bens, serviços e renda dos entes religiosos que serão acobertados pela imunidade tributária, mas tão somente os que se qualifiquem como relacionados às finalidades essenciais, ou seja, aquilo que é indispensável, necessário<sup>117</sup>, *conditio sine qua non*.

À guisa de conclusão, infere-se que cuidou o legislador constituinte de assegurar elementos hábeis à caracterização da imunidade tributária como cláusula de garantia, e não de fomento, ao prever no §4º do artigo 150 norma interpretativa de caráter restritivo, delimitando o âmbito de incidência da norma imunizante. Trata-se, em verdade, de conclusão consentânea com os enunciados da hermenêutica jurídica, a qual enuncia ser cabível a interpretação estrita “quando houver motivo sério para reduzir o alcance dos termos empregados [...] quando, implicitamente ou em outras disposições sobre o mesmo assunto, insertas na mesma lei ou em lei diversa, prescreverem limites, ou exceções, ao preceito amplo”<sup>118</sup>.

---

<sup>114</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. XXIX.

<sup>115</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. 1970.

<sup>116</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. XIX.

<sup>117</sup> MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Reader's Digest; São Paulo: Melhoramentos, 2000, p. 884.

<sup>118</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 225.

## Conclusões

O Direito é linguagem, discurso, e como tal, também é um *locus* de confronto de poder: permite que suas normas sejam tergiversadas ao alvedrio das forças reais da sociedade. O direito posto não é objetivo, inequívoco, mas abre margem a manipulações derivadas dos interesses dos agentes: todo ponto de vista é a vista de um ponto, e a interpretação e a aplicação do direito também não se subtraem a submeterem-se aos pré-conceitos e às pressuposições que formam e conformam o sujeito.

O direito posto – o texto promulgado da legislação [em sentido lato] –tem por objetivo ser aplicado à realidade: o direito nasce como texto para efetivar-se, deixando de ser *law in the books* para tornar-se *law in action*. Tal percurso entre o texto e o mundo dos fatos – entre o dever ser e o ser, entre o plano das ideias e o plano das coisas – é um caminho hermenêutico. A norma se faz através da interpretação.

A interpretação, por sua vez, não é neutra, mas admite ser instrumentalizada segundo fins diversos, em consonância com as posições existenciais dos diferentes sujeitos que se ponham a interpretar, em um fenômeno que remete à verve poética de Carlos Drummond de Andrade: cada um opta pela metade da verdade conforme seu capricho, sua ilusão, sua miopia. Por tal razão, exsurge a hermenêutica enquanto ciência destinada a regular a interpretação, sistematizando métodos e princípios que balizem a atividade interpretativa, evitando voluntarismos e solipsismos.

Um exemplo dessas questões é a imunidade tributária religiosa, prevista no artigo 150, VI, 'b' da Constituição de 1988 e quem dado margem a interpretações extensivas e ampliativas, em benefício das instituições religiosas. Concebe-se, nesse passo, uma ampla cobertura imunizante, abrangendo um espectro holístico do fenômeno religioso. Fundamenta-se que a liberdade religiosa e a neutralidade estatal impedem qualquer forma de tributação que incida sobre patrimônio, renda e serviços, bens e direitos titularizados por igrejas e cultos religiosos.

Tais interpretações ampliativas, no viés sociológico, correspondem aquilo que Pierre Bourdieu denomina de capital simbólico, poder simbólico, ou seja, uma posição social de autoridade e reconhecimento. Assim, a interpretação da imunidade tributária religiosa, *rectius*, dos textos constitucionais que preveem a imunidade tributária religiosa – art. 150, VI, ‘b’ e §4º - resta por ser instrumentalizada de acordo com a luta das entidades religiosas pela conquista, manutenção e ampliação de posições sociais privilegiadas.

No entanto, sob égide de métodos e princípios hermenêuticos – gramatical, teleológico, lógico-sistemático, evolutivo, máxima efetividade, concordância prática –, harmonizando os artigos 19, I e 150, VI, ‘b’, verifica-se que, a imunidade tributária religiosa, no sistema constitucional positivo, comporta interpretação restritiva, e não ampliativa.

O constituinte, ao mesmo tempo em que optou pela imunidade como proteção da liberdade religiosa, erigiu o Estado brasileiro como laico, recusando simbiose fisiológica entre Estado e Religião, bem como negado ao Estado o papel de fomentar as religiões, quaisquer que sejam. Daí, pois, que a imunidade tributária é uma cláusula de garantia, e não de fomento, sob pena de converter-se em um mecanismo de subvenção, em contradição à gramática constitucional. Como tal, sua interpretação deve ser restritiva, reconhecendo-se um âmbito de incidência limitado aquilo que for necessário a permitir o regular desenvolvimento das atividades religiosas.

## Referências

ALEMANHA. Tribunal Constitucional Federal. **Processo n. 1021/20**, 1. Câmara do Primeiro Senado, J. 13 maio 2020. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2020/05/rk20200513\\_1bvr102120.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2020/05/rk20200513_1bvr102120.html). Acesso em: 07 set. 2021.

ALMEIDA, Maurício Coutinho de. Imunidade tributária dos templos, secularismo e alteridade. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 04, n. 07, jan./jun. 2020.

BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais**. Coimbra: Almedina, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo**: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisão em controle de constitucionalidade. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, v. 46, n. 146, junho, 2019. Disponível em: <https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2020/01/Papel-criativo-dos-tribunais.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2021.

BOURDIEU, Pierre. **Sociologia geral**. Vol. 1: Lutas de classificação. Curso no Collège de France (1981-1982). Petrópolis: Vozes, 2020.

BRASIL. **Decreto Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm). Acesso em: 07 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 815-3**. Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, J. 28/03/1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266547>. Acesso em: 18 ago. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTRO, Edgardo. **Introdução a Foucault**. Belo Horizonte: Autêntica, 2018.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2007.

DERRIDA, Jacques. **Força de lei: o fundamento místico da autoridade**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

EISAQUI, Daniel Dela Coleta. Em busca da racionalidade perdida: repensando o modelo decisório do Supremo Tribunal Federal. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, p. 30257-30282, 2021. Disponível em: [brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/27004/21359](http://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/27004/21359). Acesso em: 18 ago. 2021.

EISAQUI, Daniel Dela Coleta. Juízo de proporcionalidade no conflito de direitos fundamentais: necessidade de interpretação conforme do artigo 268 do Código Penal. In: VI Seminário Internacional sobre Direitos Humanos Fundamentais, 2020, Niterói. **Anais do VI Seminário Internacional sobre Direitos Humanos Fundamentais**. Niterói - RJ: PPGDIN/UFF, 2020. v. 1. p. 381-407. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1wMTsKF3nihue38hW1j6-Jxm4bH9UJ0yd/view>. Acesso em: 02 set. 2021.

EISAQUI, Daniel Dela Coleta; INOCÊNCIO, Gustavo Luís. O ensino jurídico à luz da pacificação como missão social do jurista. In: BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco de Moraes; EISAQUI, Daniel Dela Coleta; BARROSO, Henrique Gabriel. **Democracia e direitos fundamentais: reflexões críticas a partir da (in)tolerância**. Londrina: Thoth, 2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. **Marbury vs. Madison**. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep005/usrep005137/usrep005137.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2021.

FOUCAULT, Michel. **A ordem do discurso**. São Paulo: Loyola, 2014.

FRANÇA, Rubens Limongi. **Hermenêutica jurídica**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

HELLER, Agnes; FEHÉR, Ferenc. **A condição política pós-moderna**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

HOLMES JUNIOR, Oliver Wendell. The path of the law. **Harvard Law Review**, vol. 10, n. 457, 1987. Disponível em: <http://moglen.law.columbia.edu/LCS/palaw.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2021.

KALLAJIAN, Manuela Cibim. **Privacidade, informação e liberdade de expressão: conflito de normas e critérios de ponderação**. Curitiba: Juruá, 2019.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.



MARX, Karl. **O 18 de brumário de Luís Bonaparte**. São Paulo: Boitempo, 2011.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Reader'sDigest; São Paulo: Melhoramentos, 2000.

MICHAELIS 2000: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Reader'sDigest; São Paulo: Melhoramentos, 2000.

PAULA, Daniel Giotti de. Deus, palavras e impostos: a imunidade religiosa à brasileira e a necessária mudança hermenêutica rumo à natureza garantista e à função protetiva do Estado laico. **Revista de direitos fundamentais e tributação**, vol. 2, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/13/13>. Acesso em: 21 ago. 2021.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Direitos humanos, Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021.

ROCHER, Guy. Droit, pouvoir et domination. **Sociologie et sociétés**, vol. 18, n. 1, 1986. Disponível em: <https://www.erudit.org/fr/revues/socsoc/1986-v18-n1-socsoc101/001652ar/>. Acesso em: 09 fev. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**, São Paulo: Cultrix, 1977.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021.

STRECK, Lenio Luiz. A jurisdição constitucional e as possibilidades hermenêuticas de efetivação da constituição: um balanço crítico nos quinze anos da Constituição. **Revista da EMERJ**, v. 6, n. 23, 2003. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista23/revista23\\_66.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_66.pdf). Acesso em: 15 ago. 2021.

SUIÇA. Supremo Tribunal Federal. **Processo 4A\_533/2018**. I Divisão de Direito Civil. Presidente Juiz Kiss. J. 23 abril 2019. Disponível em: [https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight\\_doc](https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_doc)

id=aza%3A%2F%2F23-04-2019-4A\_533-2018&lang=de&type=show\_document&zoom=YES&. Acesso em: 07 set. 2021.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

ZAFFARONI, Eugênio Raul. **Doutrina penal nazista**: a dogmática penal alemã entre 1933 a 1945. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2019.