

## LIBERDADE RELIGIOSA E ESTADO LAICO: REDISCUTINDO O CONCEITO DE TEMPLO À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL 116/2022

Hugo Alfredo Koerich Vieira Cardoso<sup>1</sup>

Thais Savedra de Andrade<sup>2</sup>

### RESUMO

A Emenda Constitucional (EC) 116/2022 reacendeu o debate sobre a liberdade religiosa e suas garantias. Essa emenda estabelece que o imposto predial territorial urbano (IPTU) não incidirá sobre imóveis locados para entidades religiosas. Isso levanta questões importantes sobre o conceito constitucional de templos de qualquer culto e as implicações práticas dessa escolha legislativa. O presente artigo se propõe a analisar a imunidade tributária prevista para templos religiosos, considerando os métodos de pesquisa utilizados: levantamento doutrinário e legislativo, análise hermenêutica sistemática dos dispositivos constitucionais e um aprofundamento dos conceitos-chave envolvidos. Essa discussão é crucial para entendermos como a Constituição protege a liberdade religiosa no país e como as decisões legislativas podem afetar essa liberdade. A EC 116/2022 serve como um exemplo recente das complexas interações entre o direito tributário e os direitos fundamentais, como a liberdade de religião.

**Palavras-chave:** Templos de Qualquer Culto. Imunidade Religiosa. Estado Laico. EC 116/2022.

<sup>1</sup> Aluno do 5º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Voluntário do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2022-2023). *E-mail:* hugo.cardoso@mail.fae.edu

<sup>2</sup> Orientadora da Pesquisa. Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Professora da FAE Centro Universitário. *E-mail:* thais.savedra@fae.edu

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê a instituição de imposto predial e territorial urbano (IPTU) como competência municipal (Art.156, I). Ao mesmo tempo, a constituição veda a cobrança de impostos sobre o templo de qualquer culto (Art. 150, VI, b; GIMENES, 2018). Embora seja clara a vedação de IPTU sobre os templos, permanece a questão da cobrança ou não do imposto quando o imóvel não pertence à entidade em si, mas sim a particular que loca o imóvel para a instituição religiosa.

Neste contexto, a EC 116/2022, através da adição do §1-A ao art. 156, especifica que a imunidade tributária do artigo 150 deve ser aplicada ao IPTU mesmo que a entidade religiosa seja apenas locatária do bem imóvel.

Esta decisão legislativa traz à superfície duas discussões: uma com enfoque técnico, de incidência da matriz tributária, e uma de enfoque conceitual, de extensão das garantias fundamentais constitucionais. O presente artigo irá explorar a segunda discussão, através da abordagem dos conceitos de templos de qualquer custo em relação aos direitos fundamentais de liberdade religiosa.

## 1 METODOLOGIA

Esta pesquisa foi realizada através de levantamento bibliográfico sobre o tema, seguido de uma abordagem hermenêutica dos princípios da Constituição Federal, e estruturação de uma linha de raciocínio para compreender o tema.

O levantamento bibliográfico foi iniciado em bases de dados a partir de quatro conceitos-chave, conforme no quadro abaixo:

QUADRO 1 — Levantamento bibliográfico a partir de conceitos-chave

BASE DE DADOS	Imunidade tributária	Estado Laico	Templos de Qualquer Culto	Imunidade Religiosa
Periódicos CAPES	113	862	21	24
Scielo	1	36	0	0
Google Scholar	6720	27500	2040	283
BDTD	148	336	12	18

FONTE: Os autores (2023)

A partir da leitura dos artigos, foram realizadas análises das publicações e através da busca da bibliografia citada nestes artigos. Foram aprofundados os conceitos de estado laico, templos de qualquer culto e imunidade tributária religiosa.

Através desses conceitos, buscou-se o entendimento da liberdade religiosa como direito fundamental, utilizando-se de uma leitura sistemática dos artigos pertinentes ao tema positivados na Constituição Federal.

Com uma maior compreensão das implicações práticas da imunidade tributária de templos, observando-se possíveis deturpações, foi necessário abordar o abuso de direito, nas figuras do desvio de finalidade e da confusão patrimonial.

## **2 DESENVOLVIMENTO**

### **2.1 ESTADO LAICO: ORIGENS E CONTEXTO**

A primeira constituição do Brasil foi promulgada em 25 de março de 1824, com o nome de Constituição Política do Império do Brasil. Nesta, a religião Católica Apostólica Romana figurava como religião oficial do império. Todas as outras religiões seriam permitidas apenas em cultos domésticos ou em locais determinados, desde que não houvesse nenhum sinal externo de que demonstrasse tratar de local de culto.

As constituições seguintes, promulgadas ao longo dos séculos XIX e XX, foram estabelecendo uma gradual e progressiva relação de neutralidade do poder público em matéria religiosa.

A consolidação do Estado Laico pode ser entendida como uma proteção do Estado em relação à religião, para que o governo não se torne um Estado confessional, como era na Europa medieval, ou uma teocracia, como governos antigos do norte africano e oriente médio. A laicidade pode ser compreendida como uma salvaguarda ou defesa para que o Estado não imponha uma religião oficial, legislando conforme os dogmas e arbitrando a vida dos cidadãos em acordo com uma determinada crença (MARIANO, 2011).

No entanto, muito além de proteger o Estado das religiões, a laicidade possui o papel inverso, tão importante ou ainda mais crítico, de proteger as religiões do Estado.

A origem do Estado Laico remonta aos direitos fundamentais de primeira dimensão, os direitos individuais, de liberdades pessoais, representados historicamente nas revoluções liberais do século XIX. A posição de neutralidade do poder público em matéria religiosa protege todos os cultos, principalmente aqueles que não seguem as crenças dominantes da sociedade em um determinado momento histórico. A laicidade assegura a isonomia de tratamento do Estado em relação a todas as religiões, sem privilégio de uma em relação a outra. Garante, no fim das contas, que o Estado dificulte a prática pessoal e coletiva da espiritualidade, por exemplo, impondo restrições de qualquer tipo.

Neste caso específico, estas restrições são os tributos.

## 2.2 ESTADO LAICO: POSITIVAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A proteção à liberdade religiosa está positivada nos incisos VI, VII e VIII do artigo 5, notadamente na liberdade de consciência, liberdade de crença e liberdade de culto. Cada destas três liberdades é entendida em uma dimensão específica:

**Crença:** a liberdade de crença consiste na liberdade de pensar, de acreditar, de vislumbrar o mundo conforme os seus dogmas. É uma expressão da dimensão individual da liberdade religiosa.

**Culto:** a liberdade de culto trata da liberdade de realizar o ritual religioso, a liturgia, o culto em si. É uma expressão da dimensão social da liberdade religiosa.

**Consciência:** a liberdade de consciência trata da liberdade de agir, de se expressar conforme os ditames da sua religião, de fazer e de não fazer o que é determinado, permitido ou vedado dentro da sua espiritualidade

Além destas dimensões, o artigo 19 em seu inciso I veda ao Estado estabelecer cultos e igrejas próprias do Estado, subvencionar cultos e igrejas, embaraçar o funcionamento dos cultos e estabelecer relação de aliança ou dependência com os representantes dos cultos.

## 2.3 OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O art. 150, VI, b da Constituição Federal veda a tributação de templos de qualquer culto. A expressão “templos de qualquer culto”, embora inserida no texto constitucional, não possui definição própria neste texto. Este é o caso do chamado conceito jurídico indeterminado.

O conceito jurídico indeterminado é o termo ou expressão presente em texto legal, sem definição expressa no próprio texto. Na ausência desta definição, cabe à doutrina e ao julgador a interpretação do conceito aberto.

Existem três teorias doutrinárias para explicar o significado de legal de templo: a teoria clássico-restritiva, a teoria clássico-liberal e a teoria moderna (OLIVEIRA; GONÇALVES, 2020).

### 1. Teoria Clássico-Restritiva

A primeira teoria adotada em nossa doutrina foi a clássico-restritiva, tendo como principal autor Pontes de Miranda. Nesta acepção, ficam imunes os templos em si, mas não as residências dos membros do clero ou rendas aplicadas em fins que não o próprio culto (PONTES DE MIRANDA, 1962). São imunizados de tributos as edificações onde se sediam os rituais religiosos (CARVALHO, 2019), não incluindo a renda, patrimônio e demais atividades dos seus membros (COELHO, 2012).

A teoria clássico-restritiva trabalha com a ideia do templo-coisa, ou seja, apenas o edifício onde ocorre propriamente a liturgia ou o culto.

## 2. Teoria clássico-liberal

Posteriormente, a concepção clássico-liberal incluiu em “templo” tudo o que vincula a prática religiosa, além do próprio local de celebrações, estendendo-se para a residência do líder da congregação (BALEIRO, 1960), assim como para a própria entidade mantenedora (CARRAZZA, 2013). Não incidiria imunidade a imóveis não relacionados ao culto, sob risco de caracterizar concorrência desleal, segundo o artigo 170, inciso IV da Constituição Federal (MACHADO, 2004).

A teoria clássico-liberal assume a concepção de templo-atividade. Em um comparativo com o direito empresarial, onde a empresa não é o patrimônio da sociedade, mas sim a atividade empresária (na acepção de um verbo “empresariar”), o templo não consiste nos bens imóveis, mas na atividade religiosa, ou “religiosiar”).

## 3. Teoria moderna

Mais recentemente, pela teoria moderna, o templo passa a ser concebido como o conjunto de atividades da entidade ou instituição (CARRAZZA, 2015). Incluem-se neste escopo os imóveis, veículos, rendas decorrentes das celebrações, e até mesmo a venda de artigos sacros ou a receita de programas televisivos de cunho religioso (MELO, 2002).

A teoria moderna é a mais aceita atualmente, na ideia do templo-entidade, contando com uma interpretação mais extensiva.

A teoria moderna é a mais aceita atualmente. Ao compreender o templo como parte de algo maior, de uma instituição que existe para uma finalidade essencial de promover o direito de crença, culto e expressão religiosa. Assim, trabalha com a ideia de templo-entidade, trazendo uma interpretação mais extensiva do templo como expressão de garantias fundamentais constitucionais.

## 2.4 HERMENÊUTICA: OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A liberdade religiosa faz parte do rol de garantias fundamentais positivadas na constituição federal, da mesma forma que outros direitos e liberdades, como a dignidade, a vida, educação, saúde, expressão, informação, locomoção, entre outros.

A hermenêutica jurídica consiste no estudo e sistematização da interpretação das normas jurídicas. Não há como abordar os direitos fundamentais sem utilizar das técnicas hermenêuticas.

Regra geral, todos os direitos fundamentais devem ser interpretados da maneira mais extensiva possível. Só existe limitação dos direitos fundamentais quando há conflito com outro direito fundamental. Este conflito é observado constantemente, por exemplo:

Aborto: direito à vida em conflito com direito de liberdade da mulher.

Sacrifício de animais em rituais religiosos: direito do meio ambiente (animais) em conflito com liberdade religiosa.

Vacinação na pandemia: direito à saúde em conflito com o direito de liberdade pessoal.

No caso da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a interpretação extensiva da imunidade tributária trazida pela teoria moderna não encontra conflito com outro direito fundamental. Neste caso, muito antes de se realizar uma análise extensiva, ponderada e sopesada entre dois princípios, não há princípio fundamental em conflito com a liberdade religiosa protegida pela emenda constitucional. Trata-se de uma medida que amplia direitos fundamentais, mas não limita outros direitos. Dessa forma, em tese não há que se formular crítica à extensão da imunidade tributária do IPTU, pois inexistente ameaça a outra garantia constitucional.

## 2.5 PROBLEMAS PRÁTICOS

Este artigo poderia continuar de maneira técnica e formal, fingindo que em nenhum momento passam pela mente perguntas sobre líderes que utilizam os benefícios tributários das religiões para enriquecimento pessoal. Porém, como o rock progressivo norte-americano do início da segunda metade do século XX, far-se-á uma virada harmônica e melódica da discussão legal, doutrinária e hermenêutica, para aspectos práticos da vida cotidiana.

Na vida prática, inúmeros escândalos não deixam de se acumular sobre os pastores mais ricos do Brasil. Proprietários de helicópteros, fábricas de cigarro, mansões e com estilos de vidas luxuosos de fazer inveja à maioria dos empresários. Notícias se acumulam exaustivamente na rede sobre ilícitos e desvios por parte de representantes de entidades religiosas.

Dirigindo-se ao fim deste breve artigo, observa-se que o verdadeiro problema da liberdade religiosa não está na proteção das garantias fundamentais ou na extensão das imunidades tributárias. A discussão a ser levantada, antes do Direito Constitucional ou do Direito Tributário, reside no Direito Empresarial. Os escândalos envolvendo líderes religiosos podem ser entendidos sob o ponto de vista patrimonial, sendo necessário buscar conceitos do Direito Empresarial para sua compreensão.

## 2.6 ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O estado jurídico das Igrejas é algo pouco compreendido. Em 2003 (Lei 10.825/03), as instituições religiosas foram equiparadas a pessoas jurídicas de direito privado. Antes de tudo, cabe separar a condição da instituição religiosa (Pessoa Jurídica ou PJ) do líder religioso (Pessoa Física ou PF).

Entendendo as igrejas como PJ, comete ato ilícito quem abusa da personalidade jurídica através de desvio de finalidade ou confusão patrimonial (Art. 50 e 187, Código Civil).

O desvio de finalidade, no caso das religiões, consiste no afastamento da finalidade essencial da entidade religiosa, ou seja, utilizar da estrutura organizacional, do patrimônio e das vantagens auferidas pela PJ para objetivo que não seja a atividade fundamental da instituição.

Este é o caso do líder que utiliza a religião como plataforma política, para obter vantagem pessoal, ou qualquer outro fim que não seja propiciar a vivência da espiritualidade conferida por uma determinada crença.

A confusão patrimonial, por sua vez, trata-se de utilizar de recurso da entidade jurídica para compor patrimônio próprio, ou seja, adquirir bens ou serviços através do dinheiro destinado para o culto e captado com objetivo exclusivo de financiá-lo.

É o caso de confusão patrimonial o representante do culto que financia bens pessoais com a verba da congregação, ou possui bens em nome da pessoa jurídica de igreja, mas na prática os trata como bens próprios, usufruindo-os como se fossem seus.

Não há dúvida de que abusos das garantias às liberdades religiosas devem ser combatidos. Este artigo leva a entender que a discussão a ser aprofundada para sobre a fiscalização das igrejas e das pessoas físicas a elas relacionadas, muito mais no campo do direito empresarial e até mesmo no direito administrativo, do que no direito tributário e constitucional. Para isso, serão abordados separadamente a confusão patrimonial e o desvio de finalidade.

## 2.7 CONFUSÃO PATRIMONIAL

A confusão patrimonial é uma condição em que ocorre a fusão ou entrelaçamento entre o patrimônio de uma pessoa física e o patrimônio de uma pessoa jurídica, resultando na perda da separação entre ambos. Essa situação surge quando não são mantidas claramente distintas as propriedades, direitos e obrigações relacionados à pessoa física e à pessoa jurídica.

Por exemplo, quando um empresário utiliza os recursos da empresa para fins pessoais, intercalando suas finanças pessoais com as da empresa, ou quando a

contabilidade não é devidamente organizada para registrar precisamente as operações e transações da empresa.

No caso das instituições religiosas, a confusão patrimonial somente pode ser identificada se houver uma maneira de fiscalizar o aspecto financeiro dessas entidades.

Existe uma separação entre o patrimônio dos líderes religiosos, pessoas físicas que possuem patrimônio, renda e pagam impostos e devem declarar tudo o que possuem e o que recebem, e as entidades religiosas, que possuem imunidades diversas à tributação.

Para Carraza (2015), as igrejas devem sim ser imunes a todos os tributos. Contudo, vedar a tributação não as isenta de declarar os seus bens móveis e imóveis, assim como toda renda auferida, seja por serviços prestados, doações, receitas diversas como aluguéis, lucros de ações filantrópicas, entre outros.

Havendo obrigatoriedade de declaração da renda e patrimônio perante a Receita Federal, pode existir uma atuação maior do Estado na identificação de casos em que o patrimônio da Igreja está sendo utilizado pela pessoa física e não pela pessoa jurídica, auxiliando a identificar casos de confusão patrimonial.

## 2.8 DESVIO DE FINALIDADE

De acordo com o §4 do art. 150 da Constituição Federal, as vedações à tributação dos templos contidas no inciso VI alínea “b” do mesmo artigo compreendem “o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais” das entidades religiosas.

A finalidade essencial das entidades religiosas é a assistência espiritual à população, como já mencionada, parte de direitos fundamentais positivados na constituição. A avaliação da renda captada pela igreja não parte de sua origem, ou seja, da forma como foi obtida, mas sim de sua aplicação, da forma como é utilizada. Mesmo que estas entidades promovam atividades que gerem lucro, enquanto este for aplicado exclusivamente na atividade essencial da instituição, a finalidade essencial está preservada.

No entanto, se houver aplicação em atividade que não faz parte ou não é necessária para que a entidade se mantenha - por exemplo, para serviços, bens ou benefícios da pessoa física do líder religioso ou de outra pessoa, configura desvio de finalidade e conseqüentemente abuso de direito.

Desta forma, entende-se que a maneira mais indicada de fiscalizar o emprego dos recursos das entidades religiosas é através do controle direto pelos órgãos públicos de toda a operação financeira das igrejas, mantendo a garantia de imunidade àquelas que se atém à sua finalidade e penalizando aqueles que as utilizam de maneira espúria.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A liberdade religiosa é um direito fundamental positivado de maneira clara e concisa na constituição federal. Em uma leitura sistemática, há de se entender o objetivo da constituição de proteger as religiões do Estado, muito antes de proteger o Estado das religiões.

Em se tratando de direitos fundamentais de primeira dimensão, os dispositivos constitucionais que vedam a tributação dos cultos devem ser interpretados de maneira extensiva, não havendo empecilhos à sua aplicação.

No entanto, existem problemas práticos relacionados à utilização indevida dos benefícios tributários por líderes religiosos para enriquecimento pessoal. A discussão sobre a liberdade religiosa deve se estender também ao Direito Empresarial, considerando a possibilidade de abuso da personalidade jurídica das igrejas, como desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Nestes casos, cabe a intervenção do Estado no sentido de fiscalizar as declarações dos representantes das igrejas, para evitar a confusão patrimonial, assim como as próprias atividades das instituições, a fim de impedir o desvio de finalidade nestas entidades religiosas.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 183.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Constituição Política do Imperio do Brazil (1824). **Carta de Lei de 25 de março de 1824**. Rio de Janeiro, 1894. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 116, de 17 de fevereiro de 2022. Acrescenta § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal para prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc116.htm). Acesso em 10 de jun. de 2023.

BRASIL. Lei n. 10.825, de 22 de dezembro de 2003. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2003. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.825.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.825.htm). Acesso em 10 de out. de 2023.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 851.

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

CARVALHO, P. B. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 251.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2.

COELHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 285.

GIMENES, N. R. S. Imunidade tributária das instituições religiosas. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 90, n. 2, p. 72-95, jul./dez. 2018.

MACHADO, H. B. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 270.

MARIANO, R. Laicidade à brasileira: católicos, pentecostais e laicos em disputa na esfera pública. **Civitas: Revista de Ciências Sociais**, v. 11, n. 2, p. 238-258, 2011.

MELO, J. E. S. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, C. M.; GONÇALVES, J. R. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto e sua funcionalidade. **Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros**, v. 11, n. 41, out./nov. 2020.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Comentários à Constituição de 1967**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.