

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO: A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Tales Ramos Schmidt

Santa Maria, RS, Brasil

2015

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE

Tales Ramos Schmidt

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Carlos Zampieri

Santa Maria, RS, Brasil

2015

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Monografia de Graduação

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO:
A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO
DA LAICIDADE**

elaborada por
Tales Ramos Schmidt

como requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri
(Presidente/Orientador)

Prof. Me. Eduardo Bolzan
(FADISMA)

Prof. Me. Luiz Fernando S. Camargo
(UFSM)

Santa Maria, 01 de dezembro de 2015.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha mãe, e aos meus avós, pelo alicerce, e pelos valores a mim repassados.

"A grandeza não consiste em receber honras,
mas em merecê-las."

Aristóteles

RESUMO

Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE

AUTOR: TALES RAMOS SCHMIDT

ORIENTADOR: MARCELO CARLOS ZAMPIERI

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 01 de dezembro de 2015.

Este trabalho traz uma abordagem contemporânea em relação as divergências doutrinárias e jurisprudenciais que circundam a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, diante da perspectiva do legislador constituinte ter positivado no ordenamento jurídico brasileiro o Princípio da Laicidade. Dessa forma, a partir da Constituição republicana de 1891, pela primeira vez o Estado brasileiro deixou de ser vinculado a uma religião específica, e iniciou a caminhada para a positivação de Estado laico de direito. Atualmente, a temática é fonte de celeuma jurídica entre doutrina e jurisprudência, que buscam exercer a exegese definitiva em relação as hipóteses de incidência tributária no plano fático. Para alcançar o objetivo de elucidar os posicionamentos em litígio atuais, o trabalho foi dividido em três capítulos, passando por uma abordagem histórica do supramencionado princípio nas Constituições brasileiras, pelas limitações ao poder de tributar, num segundo momento, e, por fim, a delimitação do entendimento da doutrina e jurisprudência sobre casos pontuais. O método de abordagem utilizado foi o dedutivo, ao passo que contou com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial. Quanto aos métodos de procedimento, foram utilizados o histórico, quanto a evolução histórica do tema, o comparativo, para tecer as diferenças doutrinárias e jurisprudenciais, e o monográfico, em relação a análise de casos que evidenciam os reflexos do estudo. Por fim, foi possível constatar que não há unicidade no posicionamento doutrinário. Quanto ao jurisprudencial, o entendimento se coaduna com a Teoria Moderna, que torna extensivo o alcance da aludida imunidade constitucional para além da edificação do templo.

Palavras-Chaves: Imunidade Tributária. Templos de Qualquer Culto. Princípio da Laicidade; Estado Laico de Direito.

ABSTRACT

Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

THE TAX EXEMPTION ON THE TEMPLES OF ANY CULT: THE HYPOTHESE OF TAX INCIDENCE FROM THE PRINCIPLE OF SECULARISM

AUTHOR: TALES RAMOS SCHMIDT

ADVISER: MARCELO CARLOS ZAMPIERI

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 01, 2015.

This monograph presents a contemporary approach to the doctrinal and jurisprudential disagreements surrounding the tax exemption on the temples of any cult, at the prospect of the constituent legislature in Brazilian legal system "The principle of Secularism". Thus, in the Republican Constitution of 1891, it was the first time that the Brazilian government no longer tied to a particular religion, and started the walk to claim of secular rule of law. Currently, the issue is a source of stir among legal doctrine and jurisprudence, seeking exercise the definitive exegesis regarding hypotheses tax incidence on factual plan. To achieve the goal of elucidating the positions on current litigation, the work was divided into three chapters, through a historical approach of the above principle in the Brazilian Constitutions, the limitations of to tax power, on the second part of this study, and, finally, the delimitation of understanding of doctrine and jurisprudence on individual cases. The approach method used was deductive, whereas had legal, doctrinal and jurisprudential foundation. The methods of procedure, it was used historic, the historic evolution of the subject, the comparative to weave the doctrine and jurisprudence differences and the monograph, for the analysis of cases which show the reflections of this study. Finally, it was found that there is no unique understanding in doctrinal position. When the case law, the understanding is consistent with the Modern Theory, extending the scope of the aforementioned constitutional immunity beyond the building of the temple.

Key Words: Tax Immunity. Temples of Any Denomination. Principle of Separation. Right Secular State.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 O ESTADO LAICO DE DIREITO.....	11
1.1 Conceito de Laicidade.....	12
1.1.2 A relação entre Laicidade e a liberdade religiosa.....	15
1.1.3 A Laicidade e a separação entre Estado e Igreja.....	19
1.2 Breve contextualização da evolução histórica da Laicidade no âmbito Constitucional brasileiro.....	21
1.3 Laicidade na Constituição Federal de 1988.....	26
1.3.1 A laicidade como Princípio.....	29
2 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	31
2.1 A Imunidade Tributária.....	33
2.1.1 A Imunidade sobre impostos.....	35
2.2 Considerações sobre Imunidade e Isenção.....	37
3 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE.....	41
3.1 A Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto.....	42
3.1.1 A conceituação de culto.....	43
3.1.2 A conceituação de templo.....	45
3.2 Limitação da Imunidade Tributária sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas.....	52
3.2.1 O conceito de finalidades essenciais diante do princípio da laicidade.....	54
3.2.2 Do Posicionamento Jurisprudencial atual.....	55
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS.....	65

INTRODUÇÃO

O Brasil, na atualidade, possui destaque como um dos Estados com maior carga tributária distribuída aos seus habitantes. Tal medida, é acompanhada de um sistema tributário articulado e complexo. Porém, de considerável efetividade, levando-se em consideração a dificuldade de fiscalização diante das incontáveis incidências normativas no mundo empírico, assim como em relação aos vultuosos recursos arrecadados.

Importante inferir que a Constituição Federal não institui, extingue ou majora tributos, apenas delimita a competência tributária aos entes políticos da Federação, para que estes apliquem a normatização em âmbito tributário que julgarem cabíveis. Não obstante, quando o legislador constituinte não desejou que certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações fáticas sofressem a incidência da norma tributária, incumbiu-se de excluí-las do alcance da referida competência dada ao ente político, por meio de Seção própria em seu texto legal, dentro do título VI - Da Tributação e do Orçamento, denominada Limitações ao Poder de Tributar, dentre as quais, encontram-se as chamadas Imunidades Tributárias.

Com efeito, a Constituição Federal utilizou-se de um escopo ético e social, com fim específico de fomentar determinadas atividades protegidas pelas concepções arraigadas historicamente no país. A liberdade religiosa, sem dúvida é uma delas, à medida em que desde o processo de colonização teve espaço inerente à aristocracia e a alta sociedade. Dessa forma, cumpre ressaltar, que a Imunidade Tributária tem como fito a proteção e promoção de valores históricos, alicerçados na Carta Política como instrumento de sua efetivação no plano fático. Nesse contexto, portanto, vislumbra-se que a referida imunidade não trata de privilégios a determinadas pessoas físicas ou jurídicas tão somente, mas sim, de uma conceituação histórico-jurídica.

Mais especificamente, a Carta Magna de 1988 positivou em seu art. 150, Inciso VI, alínea b, a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, quanto a espécie de impostos, evidenciando claro intuito do legislador em fomentar a liberdade religiosa, de crença e livre exercício dos cultos, esculpida no art. 5º, inciso VI e art. 19, inciso I do mesmo diploma legal. Tais artigos, são basilares na afirmação do Princípio da Laicidade no ornamento jurídico brasileiro, denotando, de fato, a desvinculação do Estado Democrático de Direito sobre qualquer religião específica.

Nesse norte, a Carta Maior estipulou em seu art. 150, §4º, limitação à supramencionada garantia imunitória sobre os templos de qualquer culto, tornando sua hipótese de incidência aplicável, apenas, quanto ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas. A despeito disso, a aplicabilidade da aludida imunidade respalda na obscuridade do texto legal, exigindo que a doutrina e a jurisprudência envidem esforços a promover exegese que delimite o alcance da garantia constitucional.

Assim, tendo-se em vista a celeuma jurídica enfrentada quando ao alcance da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, o presente trabalho tem como objetivo elucidar as divergências doutrinárias e jurisprudenciais atuais sobre o referido privilégio imunitório, precipuamente diante do princípio da laicidade alicerçado na Carta Política de 1988, e todos os reflexos dele decorrentes, com o propósito de fornecer ao operador do direito a apreensão mais acertada quanto a extensão da imunidade em apreço. Mister salientar, que não se visa esgotar todas as suas possibilidades, mas tão somente elaborar panorama atual do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a questão, através de exemplos pontuais. Até mesmo porque, a incidência tributária no plano fático é de riqueza ímpar, o que torna inviável tratar cada caso analiticamente.

Em grande medida, o estudo se mostra necessário em vista das inúmeras hipóteses de incidência tributária no mundo empírico, de modo que, por vezes, a delimitação constitucional quanto a garantia imunitória encontra obstáculos na literalidade do texto legal, que somente podem ser interpretados pela doutrina e pela jurisprudência, conjuntamente. Denota-se essencial, portanto, na conjugação do estado laico de direito, averiguar qual o alcance da aludida garantia, e, não obstante, em que ponto as infinitas variáveis litúrgicas podem promover a não incidência da norma tributária.

Para tanto, dividiu-se a presente pesquisa em três capítulos diferentes. O primeiro, terá como escopo a conceituação do Princípio da Laicidade, e a conseqüente desvinculação do ordenamento jurídico brasileiro de uma religião específica, promovendo-se, cronologicamente, uma análise da questão sobre a evolução histórica das Constituições Brasileiras. O segundo, abordará as limitações Constitucionais ao poder de tributar, no sentido de nortear o leitor em relação à imunidade tributária em apreço. Por fim, o terceiro e último capítulo, tratará de maneira assertiva a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, trazendo

considerações sobre o entendimento contemporâneo da doutrina e da jurisprudência sobre a temática.

A elaboração deste trabalho contará, conforme referido, com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial, tendo em vista que serão analisadas as divergências em relação ao tema. Para tanto, será utilizado o método de abordagem dedutivo, visto que o objeto da pesquisa será elucidado a partir da verificação de seu tratamento histórico, do ordenamento jurídico existente, e de suas próprias contradições, a fim de verificar o alcance da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto à luz do estado laico de direito.

No mesmo passo, importa dizer, que os métodos de procedimentos utilizados serão o histórico, o comparativo e o monográfico. O primeiro se dá em razão da verificação da evolução histórica da aludida imunidade tributária ordenamento jurídico brasileiro. O segundo, por sua vez, será utilizado para estabelecer as diferenças doutrinárias e jurisprudenciais quanto ao alcance da incidência da imunidade tributária em estudo. O terceiro, por fim, será utilizado em razão da análise dos casos que sustentam a pesquisa, mais especificamente dos fatores que justificam, contemporaneamente, a incidência da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto no Brasil, verificando seus reflexos no plano empírico.

1 O ESTADO LAICO DE DIREITO

A religião sempre fora um braço interligado ao Estado, onde as decisões, das mais simples as mais complexas, eram decididas por meio dos alicerces instituídos pelos dogmas da Igreja. Até os dias atuais, o manto religioso recobre atos governamentais e suas instituições, bem como os valores aplicáveis a legislação de cada país.

Percebe-se, de modo geral, que daqueles que compunham a igreja, os membros do clero, sempre tiveram dentro do Estado de direito inúmeros privilégios ao longo da história, em face de sua importância na manutenção das políticas públicas e artifícios de controle social. Sob essa ótica, são diversas as garantias elencadas nos textos legais que possuem vínculo direto com a religião.

No Brasil não foi diferente. A própria Imunidade Tributária sobre os Templos de qualquer culto alicerçada na Carta Magna de 1988, tema a ser debatido mais a frente, tem viés histórico-jurídico, à medida em que figura como escopo a proteção e promoção de valores históricos, esculpidos na aludida Carta Política como instrumento de sua efetivação no mundo empírico.

Nesse prisma, Filho e Sobrinho, elucidam a evolução da questão na sociedade brasileira de forma bastante pontual:

De certo modo, pode-se dizer que o Brasil não segue, a rigor, o modelo evolutivo de Estado que marcou grande parte da Europa, uma vez que aqui não se verificou em sua plenitude o feudalismo. Desse modo, as consequências no campo do Direito também foram diferentes, sendo um desses reflexos a persistência da imunidade tributária, um instituto jurídico arcaico e próprio de uma sociedade estamental da idade média em regimes modernos, em que um grupo escapa a ação do Estado no sentido de arrecadar recursos com o fim de implementar políticas públicas de inclusão social.¹

Com efeito, a Constituição Federal se utiliza de um escopo ético e social, com o fim específico de fomentar determinadas atividades protegidas pelas concepções arraigadas historicamente no país. A liberdade religiosa sem dúvida é uma delas, à

¹ DANIELI FILHO, Eloi Cezar e PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 19, 2010, Fortaleza. **Anais**. Fortaleza: COMPEDI, 2010. p.1. Disponível em: <[https://s3.amazonaws.com/conpedi2/antecedentes/XIX+Encontro+Nacional+-+UFC-Fortaleza+\(09%2C+10%2C+11+e+12+de+junho+de+2010\).pdf](https://s3.amazonaws.com/conpedi2/antecedentes/XIX+Encontro+Nacional+-+UFC-Fortaleza+(09%2C+10%2C+11+e+12+de+junho+de+2010).pdf)>. Acesso em: 27 Out. 2015.

medida em que desde o processo de colonização teve espaço inerente à aristocracia e a alta sociedade.

Mister portanto, que no intuito de averiguar quais as implicações da laicidade no ordenamento jurídico e seus reflexos na sociedade brasileira, se passe a analisar como se deu sua conceituação histórica e sua evolução jurídica até a sua positivação como princípio no corpo do texto legal da Constituição Federal de 1988.

1.1 Conceito de Laicidade

Embora tratar do Princípio da Laicidade, o qual prega a liberdade religiosa e de crença pareça ser seara simplória e de fácil compreensão, até mesmo aos leigos, esconde em seu âmbito político e jurídico questões bastante complexas.

Inicialmente, cumpre destacar o entendimento de Ari Pedro Oro, que explica que a laicidade é um neologismo francês, que aparece na segunda metade do Séc. XIX, mais precisamente em 1871, no contexto do ideal republicano da liberdade de opinião, na qual está inserida a noção de liberdade religiosa, do reconhecimento e aceitação de diferentes confissões religiosas e da fundação estritamente política do Estado contra a monarquia e a vontade divina.²

Por sua vez, Mauro Ferreira de Souza leciona que

O Conceito de Laicidade, derivado do conceito de “leigo” adquire importância com o surgimento do Estado Moderno e da sua autonomia e respeito da religião, especialmente da Igreja. Nesse sentido, o Estado leigo passa de um governo confessional ou defensor de determinada religião para um Estado sem religião.³

O autor ainda ensina que o “Laicismo vem do grego *laicos* e do latim *laicu*. O termo tem o sentido semântico de ‘*oposição às ordens sacras*’⁴”.

A Declaração Universal da Laicidade no Século XXI, apresentada por Jean Baubérot, Micheline Milot e Roberto Blancarte no Senado Francês, em 9 de Dezembro

² ORO, Ari Pedro. A Laicidade na América Latina: uma apreciação antropológica. In: LOREA, Roberto Arruda (Org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 81-96.

³ FERREIRA DE SOUZA, Mauro. **A Igreja e o Estado**: Uma análise da separação da Igreja Católica do Estado Brasileiro na Constituição de 1891. São Paulo: Faculdade de Ciência da Religião da Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2007. 211 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, p. 124, 2007. Disponível em: <http://tede.mackenzie.com.br/tde_arquivos/3/TDE-2008-04-15T165943Z-437/Publico/Mauro%20Ferreira%20de%20Souza.pdf>. Acesso em: 29 Out. 2015.

⁴ *Ibidem*.

de 2005, por ocasião das comemorações do centenário da separação Estado-Igrejas na França, em seus arts. 4º e 5º, mais especificadamente, traz considerações bastante elucidativas da questão, as quais seguem:

Art. 4. Definimos a laicidade como a harmonização, em diversas conjunturas sócio-históricas e geopolíticas, dos três princípios já indicados: respeito à liberdade de consciência e a sua prática individual e coletiva; autonomia da política e da sociedade civil com relação às normas religiosas e filosóficas particulares; nenhuma discriminação direta ou indireta contra os seres humanos.

Art. 5. Um processo laicizador emerge quando o Estado não está mais legitimado por uma religião ou por uma corrente de pensamento específica, e quando o conjunto de cidadãos puder deliberar pacificamente, com igualdade de direitos e dignidade, para exercer sua soberania no exercício do poder político. Respeitando os princípios indicados, este processo se dá através de uma relação íntima com a formação de todo o Estado moderno, que pretende garantir os direitos fundamentais de cada cidadão. Então, os elementos da laicidade aparecem necessariamente em toda a sociedade que deseja harmonizar relações sociais marcadas por interesses e concepções morais ou religiosas plurais.⁵

Nas palavras da jurista Joana Zylbersztajn, a Declaração Universal supramencionada, ainda que informal, é uma tentativa de conceituar a laicidade em âmbito global, uma vez que os documentos internacionais que existem atualmente tratam basicamente do direito à liberdade religiosa, e não sobre o entendimento da laicidade⁶. Ademais, entre os elementos elencados pela Declaração, explica a autora que é possível entender que a laicidade consiste na garantia religiosa e da não submissão pública a normas religiosas e rejeição da discriminação, vislumbrada em um contexto em que a legitimação do Estado não se encontra mais no divino, mas na legitimação democrática constitucional. Dessa forma, “a laicidade relaciona-se com a democracia, com a liberdade e com a igualdade.”⁷

Para o jurista Celso Lafer, a laicidade tem abrangência coletiva, à medida em que afeta cada indivíduo em sua visão crítica, arraigando dessa forma, um cunho não só jurídico, mas filosófico:

⁵ BAUBÉROT, Jean; MILOT, Micheline e BLANCARTE, Roberto. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**, França: Senado Francês, 2005. Disponível em: <<http://www.bulevoador.com.br/2009/09/declaracao-universal-da-laicidade-no-seculo-xxi/>> Acesso em: 27 Out. 2015.

⁶ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 43, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

⁷ *Ibidem*.

Uma primeira dimensão da laicidade é de ordem filosófico-metodológica, com suas implicações para a convivência coletiva. Nesta dimensão, o espírito laico, que caracteriza a modernidade, é um modo de pensar que confia o destino da esfera secular dos homens à razão crítica e ao debate, e não aos impulsos da fé e às asserções de verdades reveladas. Isto não significa desconsiderar o valor e a relevância de uma fé autêntica, mas atribui à livre consciência do indivíduo a adesão, ou não, a uma religião. O modo de pensar laico está na raiz do princípio da tolerância, base da liberdade de crença e da liberdade de opinião e de pensamento.⁸

Em sentido amplo, pode-se dizer, portanto, que a laicidade e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico do Estado é condição da manutenção de normas de direitos humanos universais. Nesse diapasão, a Convenção Americana de Direitos Humanos, também conhecida como Pacto de San José da Costa Rica, de 1969, dispôs claramente o direito à liberdade de consciência e de religião:

Art. 12 - Liberdade de consciência e de religião

1. Toda pessoa tem direito à liberdade de consciência e de religião. Esse direito implica a liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças, bem como a liberdade de professar e divulgar sua religião ou suas crenças, individual ou coletivamente, tanto em público como em privado.
2. Ninguém pode ser submetido a medidas restritivas que possam limitar sua liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças.
3. A liberdade de manifestar a própria religião e as próprias crenças está sujeita apenas às limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral públicas ou os direitos e as liberdades das demais pessoas.
4. Os pais e, quando for o caso, os tutores, têm direito a que seus filhos e pupilos recebam a educação religiosa e moral que esteja de acordo com suas próprias convicções.⁹

Por fim, Joana Zylbersztajn, obtempera que não é permitido ao Estado Laico impor normas de caráter religioso ou orientar sua atuação por dogmas confessionais. Não suficiente, aduz que o Estado Laico responsabiliza-se pela garantia religiosa de todos, de forma igualitária e independentemente de sua confissão, protegendo os cidadãos contra eventuais discriminações decorrentes da fé, ao passo que conclui que

⁸ LAFER, Celso. Estado Laico. In: BENEVITES, Maria Vitoria de Mesquita (Org). **Direitos Humanos, Democracia e República** – Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 226.

⁹ AMERICANOS, Organização dos Estados. **Pacto de San José da Costa Rica**. San José, 1969.

Disponível em:

<<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

“o Estado Laico deve ser imparcial em relação à religião, garantindo, de todo modo, a liberdade religiosa¹⁰”.

Uma vez elucidada a conceituação da laicidade, fundamental para a compreensão da discussão firmada adiante sobre a hipótese de incidência tributária sobre o Estado Laico de Direito, e levando em consideração que não se pode tratar do tema de forma simplista, frente a complexidade que o próprio impõe, cabe ainda destrinchar ponto nebuloso na doutrina pátria, qual seja, a distinção entre laicidade e liberdade religiosa.

1.1.2 A relação entre laicidade e liberdade religiosa

Antes de aprofundar o preceito constitucional da laicidade e sua disposição literal, e, visando melhor compreensão de sua dimensão, mostra-se essencial que se promova a distinção entre a laicidade e a liberdade religiosa.

Na concepção de Thiago Massao Cortizo Teraoka, a liberdade religiosa pode ser definida como um “direito fundamental que tutela a crença, o culto e as demais atividades religiosas, dos indivíduos e das organizações religiosas, e consagra neutralidade estatal¹¹”.

Para renomado jurista José Afonso da Silva, a conceituação de liberdade religiosa vai além:

Na liberdade de crença entra a *liberdade de escolha* da religião, a *liberdade de aderir* a qualquer seita religiosa, a *liberdade* (ou o *direito*) de *mudar de religião*, mas também compreende a *liberdade de não aderir a religião alguma*, assim como a *liberdade de descrença*, a *liberdade de ser ateu* e de exprimir o livre agnosticismo. Mas não compreende a liberdade de embaraçar o livre exercício de qualquer religião, de qualquer crença, pois também a liberdade de alguém vai até onde não prejudique a liberdade dos outros.”¹²

¹⁰ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 44, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

¹¹ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 52, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

¹² SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 248.

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha preconizado a laicidade do Estado brasileiro, a qual será tratada em título específico, muitas são as questões que envolvem a aludida disposição. Mesmo estando a laicidade pautada em ideais de igualdade e liberdade de crença e religiosidade, alguns insistem em aduzir que tal liberalidade fere princípios individuais. Questões como a utilização de símbolos religiosos em locais ou serventias públicas ou o respeito ao horário para realização de atividades por algumas religiões, são pontos considerados como antagônicos a aludida liberalidade religiosa.

Nessa linha, Maria Emília Corrêa da Costa é pontual:

A ideia de laicidade ou de separação entre Igreja e Estado, ainda que não seja pressuposto de liberdade religiosa, é elemento que fortalece a preservação desse direito fundamental. O próprio grau de liberdade religiosa em uma sociedade pode ser medido levando-se em conta, entre outras características, o tratamento dispensado pelo Estado às atividades religiosas e o grau de identificação entre as instituições governamentais e religiosas.¹³

No mesmo sentido, postula Blancarte que “o Estado Laico é a primeira organização política que garantiu as liberdades religiosas¹⁴”. Segundo o doutrinador, há que se lembrar que a liberdade de crenças, a liberdade de culto e a tolerância religiosa foram aceitas graças ao Estado Laico, e não como oposição a ele¹⁵. Sob essa ótica portanto, somente é possível a existência da liberdade religiosa justamente pelo ordenamento jurídico daquele Estado ter-se desvinculado do cunho religioso, permitindo, sob a égide democrática e de liberdade, que o indivíduo possa ter sua liberdade de crença e culto respeitada.¹⁶ Tem-se assim, a laicidade como premissa para a garantia de direitos fundamentais elencados na Constituição Federal de 1988.

Sinteticamente, explica Celso Lafer, por sua vez, que o Estado Laico “é o que estabelece a mais completa separação entre a Igreja e o Estado, vedando qualquer tipo de aliança entre ambos.”¹⁷

¹³ CORRÊA DA COSTA, Maria Emília. Aparentamentos sobre a liberdade religiosa e a formação do Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 97.

¹⁴ BLANCARTE, Roberto. O porquê de um Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 29.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ LAFER, Celso. Estado Laico. In: BENEVITES, Maria Vitoria de Mesquita (Org). **Direitos Humanos, Democracia e República** – Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 227.

Sob essa concepção, vê-se o Estado desvinculado da religião, não mais pautando seus atos governamentais e suas políticas públicas conforme a dogmática instituída pela Igreja. A aludida separação é fundamental para que cada cidadão dentro do território tenha sua liberdade individual de crença religiosa efetivada.

Esse entendimento é compartilhado por Joana Zylbersztajn, que pontua no sentido de que “além de a laicidade ser essencial para a garantia da liberdade religiosa de cada um, a própria liberdade coletiva – ou institucional – passa a ter maior garantia com a separação do Estado¹⁸”.

Por conseguinte, o jurista Fábio Portela complementa:

Se as Igrejas estivessem intrinsecamente ligadas ao poder público, provavelmente deveriam ter que se submeter a um regime de direito público que imporia restrições à própria forma de organização das várias religiões, por exemplo, para obriga-las a respeitar procedimentos públicos de indicação de seus membros a partir de critérios compatíveis com o regime democrático de direito.¹⁹

Dessa forma, leciona o autor que o rompimento entre a Igreja e o Estado se justifica tanto por vedar a interferência religiosa no seio estatal, como o inverso, protegendo as religiões da intervenção do Estado.²⁰

Nesse viés, questão ímpar no ordenamento jurídico, e que é motriz de diversos enfrentamentos doutrinários, versa sob a expressão “sob a proteção de Deus”, que consta no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o qual segue colacionado abaixo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada em harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.²¹ (Sem grifos no original)

¹⁸ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 51, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

¹⁹ LOPES DE ALMEIDA, Fábio Portela. **Liberalismo Político, Constitucionalismo e Democracia**. A Questão do ensino religioso nas Escolas Públicas. Belo Horizonte: Argumentum, 2008, p. 84.

²⁰ *Ibidem*. p. 83.

²¹ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

Sob essa perspectiva, merece destaque a notícia veiculada no site do Supremo Tribunal Federal, no dia 15 de Agosto de 2002, intitulada “Pleno mantém supressão da frase ‘sob a proteção de Deus’ na Constituição do Acre”. Na ocasião, o Plenário do STF considerou improcedente por unanimidade, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2076) proposta pelo Partido Social Liberal (PSL), em face da Assembleia Legislativa do Acre, por omissão no preâmbulo da Constituição do referido estado da expressão “sob a proteção de Deus”, e que portanto, não restava em consonância com a Constituição Federal.²²

Pontualmente, o relator da ação, Ministro Carlos Velloso, sustentou em seu voto que o preâmbulo da Carta Maior não tem força normativa, e apenas reflete a posição ideológica do legislador Constituinte²³. Sob o mesmo prisma, concluiu que:

Essa invocação, todavia, posta no preâmbulo da Constituição Federal, reflete, simplesmente, um sentimento deísta e religioso, que não se encontra inscrito na Constituição, mesmo porque o Estado brasileiro é laico, consagrando a Constituição a liberdade de consciência e de crença (C.F., Art. 5º), certo que ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política (C.F. Art. 5º, VIII). A Constituição é todos, não distinguindo entre deístas, agnósticos ou ateístas.²⁴

Ou seja, o preâmbulo da Constituição Federal de 1988 não possui força normativa, e decorre apenas de um sentimento religioso do legislador constituinte. Ademais, o laicismo é base do respeito as liberdades individuais, dessa forma, não se quer eliminar toda e qualquer manifestação religiosa, à medida em que o próprio Estado brasileiro fora moldado sob tal ótica, mas que, seja ela qual for, seja tolerada.²⁵

Nessa toada, o insigne jurista Aliomar Beleeiro corrobora tal assertiva, ao preconizar que:

Quando o preâmbulo da Constituição proclamou que ela resulta do propósito dos representantes do povo brasileiro, reunidos sob a proteção de Deus, para organizar um regime democrático, exterioriza ao mesmo tempo a fé em certos

²² Pleno mantém supressão da frase “sob a proteção de Deus” na Constituição do Acre. In: **Site Oficial do Supremo Tribunal Federal (STF)**. Publicada em 15 Ago. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59125>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

²³ *Ibidem*.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão que julgou improcedente por unanimidade Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2076. ADI 2076. Partido Social Liberal (PSL) e Assembleia Legislativa do Estado do Acre. Relator: Ministro Carlos Velloso. Dje 15 de Ago. 2002. **STJ**: Jurisprudência, 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375324>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

²⁵ *Ibidem*.

valores espirituais. Ela, pois, naturalmente, procurou protegê-los, preservá-los e encorajá-los pelos meios eficazes ao seu alcance.²⁶

Isto posto, depreende-se que a tributação, nesses casos, obstaculizaria a efetividade do estado democrático de direito ao tentar promover a inserção e disseminação social de determinados princípios e valores constitucionalmente positivados, e que portanto, adquirem caráter de direito fundamental para o legislador constituinte.²⁷

Enfim, a laicidade é princípio norteador da liberdade religiosa, à medida em que é pressuposto para a efetivação de direitos e garantias individuais. Denota, *per sí*, avanço legislativo do Estado, uma vez que desvincula a dogmática religiosa do poder legislador e permite as instituições a livre promoção de suas liturgias, desde respeitados os referidos direitos individuais.

1.1.3 A laicidade e a separação entre Estado e Igreja

O conceituado doutrinador José Afonso da Silva, ensina que existem pelo menos 3 tipos de separação entre Estado e Igreja. A primeira das classificações, segundo o autor, é o da *Confusão*, no qual o Estado é teocrático e confunde-se com a religião - Exemplo do Vaticano e alguns países de cultura islâmica. Ademais, destaca o sistema da *União*, no qual existe um relacionamento jurídico entre o Estado e a religião – caso do Brasil Império, conforme seu entendimento. Por fim, apresenta o sistema da *Separação*, que de fato, é o utilizado contemporaneamente pela maioria das democracias, mesmo que de forma não uniforme.²⁸

Embora o laicidade seja característica marcante nos Estados que de fato são declarados desvinculados de alguma religião oficial, não significa que esse, por se utilizar do sistema de Separação, que leciona José Afonso da Silva²⁹, seja laico, à medida em que não se pode confundir o plano fático com o conceitual. Nas palavras de Joana Zylbersztajn:

²⁶ BALEIRO, Aliomar apud NEVES DA SILVA, Edgard e MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 308.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1999.

²⁹ *Ibidem*.

O Estado Laico é aquele que, por meio de suas instituições, garante a todos os cidadãos o tratamento livre e igualitário independente do exercício de uma fé específica. Isso não ocorre plenamente em um Estado que adota uma religião oficial – pois já há reconhecimento diferenciado entre a crença de uns ou outros. No entanto, este Estado confessional pode garantir – na própria constituição – que é tolerante às demais religiões e garante-lhes o pleno exercício, bem como escusa-se de impor características religiosas em suas ações destinadas a todos. De outro lado, um Estado que adota a separação pode, ao mesmo tempo, prever tratamento diferenciado a determinadas crenças – seja no âmbito legal, político ou judicial.³⁰

Outrossim, a autora explica ainda que “mesmo que a separação seja um elemento essencial para a laicidade plena, a rejeição de uma confissão oficial não é suficiente para garantir que o estado seja laico³¹”.

Nesse passo, Roberto Blancarte salienta que

Podem existir países formalmente laicos, mas que no entanto ainda estejam condicionados ao apoio político proveniente de uma ou mais igrejas majoritárias do país. E, de forma contrária, existem países que não são formalmente laicos, mas que, na prática, por razões relacionadas a um histórico controle estatal sobre as Igrejas, não dependem da legitimidade proveniente das Instituições religiosas.³²

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, preleciona a laicidade no Estado brasileiro em seu art. 19, inciso I, que dispõe sobre a vedação a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em estabelecerem cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, excetuando a colaboração de interesse público, na forma da lei.³³

Essa abertura deixada pelo legislador, ao se referir a colaboração de interesse público, permite evidenciar a separação³⁴ descrita por José Afonso da Silva, do Estado Brasileiro com a Igreja, mas abrindo margem para uma cooperação entre o estado e

³⁰ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 40-41, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

³¹ *Ibidem*. p. 41.

³² BLANCARTE, Roberto. O porquê de um Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 20.

³³ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

³⁴ AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 243.

as religiões. Para o supracitado doutrinador, tal campo ainda se mostra nebuloso. Nesse passo, aduz que

Mais difícil é definir o nível de colaboração do interesse público possibilitada na ressalva do dispositivo, na forma da lei. A lei, pois, é que vai dar a forma dessa colaboração. É certo que não poderá ocorrer no campo religioso. Ademais, a colaboração estatal tem que ser geral a fim de não discriminar entre as várias religiões.³⁵

A questão em análise vai de encontro a chamada Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto, esculpida na Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea b³⁶, tema que será destrinchado em título próprio, mas que elucida a colaboração do Estado no sentido de fomentar a liberdade religiosa no país, tornando seus templos imunes da incidência tributária sobre impostos.

Nesse sentido, também é válida a lição de Gustavo Tepedino, ao ensinar que ao brindar os templos com uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado.³⁷

Por fim, depreende-se que a separação entre Estado e Igreja, embora não seja presunção da efetividade do laicismo naquele estado, é fundamental para a confirmação da liberdade de crença e religiosidade, desde que respeitados os direitos fundamentais – alicerces do laicismo – e estejam em consonância com todas as demais garantias elencadas pela Constituição. A referida segregação, pressupõe uma atuação do Estado livre de qualquer dogmática religiosa, sob a condição de que seja mantida pelo legislador a premissa de respeito e igualdade sob qualquer crença, bem como dada liberdade para que cada cidadão possa professar sua fé, seja ela qual for.

1.2 Breve contextualização da evolução histórica da Laicidade no âmbito Constitucional brasileiro

³⁵ *Ibidem*. p. 244.

³⁶ BRASIL, Constituição (1988). *Op. Cit.*

³⁷ TEPEDINO, Gustavo *apud* DUARTE, Cynthia de Oliveira. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2009. 36 p. Dissertação (Pós-Graduação) – Curso de Pós-Graduação *latu sensu* em Auditoria de Tributos Municipais, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=imunidade_temple.pdf>. Acesso em: 21 Jun. 2015.

Por se tratar de aspecto jurídico-histórico, mostra-se indispensável a contextualização da relação jurídica ente Estado e religião no Brasil, e sua evolução ao longo das diversas Constituições que vigoraram até a preconização da laicidade como princípio constitucional vigente.

Conforme preleciona o jurista Celso Ribeiro Bastos, no Brasil império, havia liberdade de crença, todavia, sem garantia da liberdade de culto. De acordo com ele, “na época só se reconhecia como livre o culto católico. Outras religiões deveriam contentar-se com celebrar o culto doméstico, vedada qualquer forma exterior de templo³⁸”.

Na mesma linha, Joana Zylbersztajn define pontualmente a Constituição de 1824 da seguinte maneira:

A constituição de 1824 caracteriza-se pela União entre o Estado e a Igreja Católica, proclamando o catolicismo como religião oficial do país, ainda que concedesse aos outros credos certa liberdade no âmbito estritamente privado. Tal previsão decorria do art. 5º: “A religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a religião do império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo.³⁹”

Dessa forma, o Estado brasileiro era alicerçado apenas sob a égide de uma única religião: A Católica. Todas as demais eram permitidas, porém, sem qualquer liberdade de culto.

Somente em 15 de Novembro de 1889, com a Proclamação da República, promulgou-se o Decreto 119-A, de 7 de Janeiro de 1890, redigido por Ruy Barbosa, separando definitivamente o Estado e a Igreja Católica Apostólica Romana no Brasil.⁴⁰ Segundo Thiago Massao Cortizo Teraoka, o citado Decreto postulou pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro sobre a liberdade de culto, conforme elucida:

Em seu art. 1º, o Decreto nº 119-A determinava que “é proibido a autoridade federal, assim como a dos Estados Federados, expedir leis, regulamentos ou atos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e criar

³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 191.

³⁹ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 43, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

⁴⁰ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 111, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

diferenças entre os habitantes do país, ou nos serviços sustentados à custa do orçamento, por motivos de crenças, ou opiniões filosóficas, ou religiosas.” A liberdade de culto foi amplamente garantida pelo art. 2º. Nos artigos 3º e 5º, há previsão de liberdade de organização religiosa, sem a intervenção do poder público.⁴¹

Nas palavras de Aldir Guedes Soriano, “A constitucionalização do novo regime republicano consolidou, através da Constituição de 1891, a separação entre a Igreja e o Estado, fazendo do Brasil um Estado Laico⁴²”. Ademais, a Carta Política declarou, ainda que de forma genérica, o direito à igualdade, esculpido em seu art. 72, §2º, e renovou a disposição de que nenhum cidadão seria privado de direitos civis e políticos por motivo de crença religiosa (art. 72, §28).⁴³

A Constituição de 1934, por sua vez, trouxe inovação quanto a inserção em seu preâmbulo da figura de Deus, nos qual “os representantes do povo brasileiro confiam”⁴⁴. Além disso, salienta Thiago Massao Cortizo Teraoka, que a referida constituição seguiu os moldes da Constituição da Proclamação da República, no sentido de proibir a União e os Estados de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.⁴⁵

Isso posto, cabe mencionar a disposição do art. 17, incisos II e III da supracitada Constituição Federal, por apresentar texto bastante semelhante ao atual, no que tange a laicidade e a garantia de liberdade religiosa:

Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto, ou igreja sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo.⁴⁶

⁴¹ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 111-112, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

⁴² SORIANO, Aldir Guedes. **Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 85.

⁴³ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 21, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

⁴⁴ BRASIL, Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

⁴⁵ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. *Op. Cit.*, p. 115.

⁴⁶ BRASIL, Constituição (1934). *Op. Cit.*

O art. 113 da Carta de 1934 assegurou ainda, que ninguém será privado de seus direitos por convicção religiosa.⁴⁷ Da mesma forma, reconheceu a liberdade de culto, desde que esta não contrariasse a ordem pública e os bons costumes. (art. 113, 5.)⁴⁸

A Constituição de 1937, promulgada no âmbito do Estado Novo do então presidente Getúlio Vargas, contrariamente à anterior, não mencionou “Deus” em seu preâmbulo.⁴⁹ Como as Constituições anteriores, manteve os ideais de liberdade religiosa já alicerçados. Nesse sentido, dispõe o art. 122, § 4º:

Art. 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: 4º) todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes.⁵⁰

Ademais, previu a separação do Estado e da Religião, uma vez que manteve a vedação à União, aos Estados e Municípios de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. Contudo, não dispôs sobre a cooperação entre Estado e religião, no sentido de prever a aliança ou dependência com cultos e igrejas.⁵¹

Em outro contexto político e econômico, já sob o governo de Eurico Gaspar Dutra, a Constituição de 1946 retoma a expressão “Deus” em seu preâmbulo.⁵² Ainda, inovou ao prever, pioneiramente, a chamada “escusa de consciência”. Assim, conforme art. 141, §8º da aludida Carta, a lei poderia prever obrigações alternativas àqueles que alegassem motivos ligados à convicção religiosa, filosófica ou política para deixar de cumprir obrigações impostas pela lei a todos os brasileiros.⁵³

⁴⁷ BRASIL, Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ BRASIL, Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 23, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

⁵² BRASIL, Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

⁵³ *Ibidem*.

Contudo, foi no campo do tributário, o grande avanço do texto Magno. Nesse passo, preleciona o legislador constituinte:

Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) V - lançar impostos sobre: (...) b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.⁵⁴

Nesse campo, vale ressaltar que, de acordo com a lição do renomado doutrinador Ricardo Lobo Torres, “durante o período Republicano até a Carta Magna de 1937, a intributabilidade das religiões se deu por meio de legislação ordinária, e, somente após a Constituição Federal de 1946, a não incidência ganhou estatura constitucional⁵⁵”.

Assim, pela primeira vez a Constituição Federal trouxe a Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto, denotando que a liberdade de crença e religião, passava aos poucos, ser considerada princípio basilar do Estado brasileiro.

Quanto a Constituição de 1967, promulgada no âmbito do Regime Militar de 1964, cumpre inferir que manteve em seu preâmbulo a referência a “proteção de Deus⁵⁶”. Outrossim, retirou do texto Magno a disposição que previa a “escusa de consciência”.

O art. 150, §1º da Carta Política de 1967, por sua vez, tece sobre o princípio da igualdade referindo-se à liberdade de credo: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção, de sexo, de raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas⁵⁷”. Ademais, quanto a positivação de novos privilégios, pouco inovou.

Por fim, a Carta Magna de 1969, conhecida como EC nº 1, de 17 de Outubro de 1969, “manteve as previsões da Carta de 1967, com pequenos ajustes de texto e renumeração de artigos.”⁵⁸ Cabe ressaltar apenas, que manteve a Imunidade

⁵⁴ BRASIL, Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação – Imunidades e isonomia**. vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, p. 240.

⁵⁶ BRASIL, Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 43, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

Tributária sobre os templos de qualquer culto, preconizada pela primeira vez no texto Superior em 1946.

1.3 A Laicidade na Constituição Federal de 1988

Um vez verificados os dispositivos Constitucionais, dentro das perspectivas legislativas anteriores, que tratam da questão religiosa e de crença, merece ampliação a disposição da atual conjuntura, tendo em vista a necessidade de compreensão da legislação vigente.

Topologicamente, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, alicerçou o tema da laicidade no Estado brasileiro em seu art. 5º, inciso VI, o qual abriga a seguinte disposição: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias⁵⁹”.

Segundo entendimento do jurista Thiago Massao Cortizo Teraoka, contrariamente ao que prelecionavam as legislações anteriores, a Carta Política de 1988 não traz condicionantes ao exercício da liberdade religiosa. Nesse sentido, leciona que

Em ruptura em relação às anteriores, a Constituição de 1988 não condiciona expressamente o livre exercício religioso ao fato de não ser “contrário à ordem pública e aos bons costumes.” Ou seja, não impõe nenhuma condição expressa ao exercício religioso, nem mesmo a observância dos imperativos “de ordem pública” ou “bons costumes”.⁶⁰

Nesse ponto, a Carta Magna tornou o exercício religioso desincumbido de qualquer prestação para com a sociedade, para seu uso e gozo, à medida em que não o vincula a conformidade de ordem pública ou bons costumes. Até porque, tais conceituações são, atualmente, de difícil definição, o que deixaria o texto Superior com conceituação ampliada, obtacularizando a efetividade da garantia no plano empírico.

⁵⁹ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

⁶⁰ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 111, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

O inciso VII, do supracitado art. 5º da CF/88, também dispõe sobre a temática, ao passo que assegura, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva.⁶¹

Não obstante, preleciona o art. 5º, inciso VIII, sobre a manutenção da “escusa de consciência”, trazida primordialmente pela Constituição Federal de 1946. Nesse ínterim, aduz o referido artigo:

Art. 5º. (...) VIII. Ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.⁶²

Assim, o §1º e 2º do art. 143 da Carta Maior, a fim de complementar o inciso VIII, do art. 5º supra, e torná-lo norma de eficácia plena, alicerça:

Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei: (...)
 §1º - Às Forças Armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar.
 §2º- As mulheres e os eclesiásticos ficam isentos dos serviço militar obrigatório em tempos de paz, sujeitos, porém, a outros encargos que a lei lhes atribuir. ⁶³

Por esse ângulo, mais uma vez a Constituição Federal vigente mantém o posicionamento de firmar positivamente a laicidade e a liberdade religiosa no campo dos direitos fundamentais, e portanto, como cláusula imutável.

Tradicionalmente, manteve em seu art. 19, inciso I, a consagrada disposição esculpida no texto Superior desde a Constituição de 1891, quanto a proibição de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o funcionamento de cultos religiosos ou igrejas, mantendo a expressão “colaboração de interesse público”, nos moldes das Cartas de 1934 e 1967. Como se vê:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 I – Estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de

⁶¹ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

⁶² *Ibidem*

⁶³ *Ibidem*.

dependência ou aliança, ressalvada na forma da lei, a colaboração de interesse público.⁶⁴

Assim, de acordo com o aludido artigo, o Estado deve conviver em paralelo com a religião, respeitando todos os tipos e formas de credo, não podendo tomar partido por religião específica, muito menos, em decorrência disso, subjugar as demais.

Seguindo o magistério de José Afonso da Silva, insigne Pontes de Miranda esclareceu o sentido das várias prescrições nucleadas no artigo:

*Estabelecer cultos religiosos está em sentido amplo: criar religiões ou seitas, ou fazer igrejas ou quaisquer postos de prática religiosa, ou propaganda. Subvencionar cultos religiosos está no sentido de concorrer, com dinheiro ou outros bens da entidade estatal, para que se exerça a atividade religiosa. Embaraçar o exercício dos cultos religiosos significa vedar, ou dificultar, limitar ou restringir a prática, psíquica ou material, de atos religiosos ou manifestações de pensamento religioso”.*⁶⁵

Apenas a título comparativo, a Constituição Federal de 1988 manteve em seu preâmbulo a expressão “sob a proteção de Deus”. Tema que ainda gera inúmeras discussões doutrinária. De todo modo, em razão da grandeza do tema e de sua natureza, não é intuito deste trabalho esgotá-lo. Obtempera-se ainda, já elucidou-se a questão com o voto do Ministro Carlos Velloso, quando do acórdão proferido na ADI 2076⁶⁶, tratado anteriormente.

Por fim, insta destacar que a Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto permanecem esculpidas no art. 150, inciso VI, alínea b da Constituição atual, dentro da Seção II – Das Limitações ao Poder de Tributar -, do capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, e do Título VI – Da Tributação e do Orçamento.⁶⁷ Tema que será destrinchado adiante, em título próprio.

⁶⁴ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 254-255.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão que julgou improcedente por unanimidade Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2076. ADI 2076. Partido Social Liberal (PSL) e Assembleia Legislativa do Estado do Acre. Relator: Ministro Carlos Velloso. Dje 15 de Ago. 2002. **STJ**: Jurisprudência, 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375324>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

⁶⁷ BRASIL, Constituição (1988). *Op. Cit.*

Dessa forma, denota-se o interesse pelo legislador constituinte em instituir privilégios a causa religiosa, no intuito de fomentá-la como direito fundamental do Estado brasileiro.

1.3.1 A Laicidade como Princípio

Sob a ótica de Joana Zylbersztajn, a Constituição Federal de 1988 não deixa explícito o Princípio da laicidade.⁶⁸ Contudo, o conjunto de elementos formadores do Estado Democrático Brasileiro, e sua gama de princípio norteados, faz concluir que, de fato, a Carta Magna positivou o laicismo em nosso ordenamento. Nesse sentido, pontua:

É possível entender que tais previsões constitucionais formam em abstrato um rol taxativo quanto às situações em que se vislumbraria a possibilidade de relação democrática entre o Estado e a Religião, garantindo a liberdade religiosa como um dos elementos formadores do princípio da laicidade. De todo modo, considerando que a liberdade religiosa é um princípio constitucional não superior aos demais, sua efetivação não pode restringir em demasia outros princípios, obrigando que suas regulamentações sejam feitas em coerência com as outras diretrizes constitucionais formadoras da laicidade.⁶⁹

Esse posicionamento segue a inteligência do art. 5º, §2º da Constituição Federal de 1988, que pondera que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.⁷⁰

No mesma seara, leciona Daniel Sarmiento que “a Laicidade do Estado não é um comando definitivo, mas um mandamento constitucional *prima facie*. Trata-se de um típico princípio constitucional⁷¹”.

Para Ricardo Lobo Torres, esse pluralismo no âmbito das religiões corrobora o Estado de Direito, à medida em que prima pela equidistância necessária entre o

⁶⁸ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 58, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

⁷¹ SARMENTO, Daniel. O crucifixo nos Tribunais e a laicidade do Estado. In: LOREA, Roberto Arruda (Org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 200.

Estado e as Igrejas. Dessa forma, leciona o autor que é implicação da laicidade que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir, servindo portanto, como “um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito⁷²”.

Nesse contexto, pode-se aduzir que a laicidade se estende como princípio implícito na Carta Magna, à medida em que decorre do próprio princípio democrático, da garantia de igualdade e liberdade, dentro da qual se inclui a religiosa.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: Os direitos humanos e a tributação – Imunidades e isonomia. vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, p. 238.

2 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal de 1988 não cria, extingue ou majora tributos, mas distribui competência tributária para que os entes políticos da federação promovam sua aplicação, uma vez vinculados ao princípio da legalidade, o qual encontra-se positivado no art. 150, inciso I da Carta Magna, que alicerça ser defeso à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁷³

Quanto a competência tributária em apreço, preceitua o renomado jurista Sacha Calmon Navarro Coelho que “nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação⁷⁴”.

Nesse passo, é sabido que a tributação atua historicamente em todos os âmbitos sociais e políticos da sociedade, sendo, inclusive, inerente a manutenção de qualquer governo. Entretanto, a competência positivada pela carta Magna aos entes políticos, ainda que respeitado o Princípio da Legalidade acima disposto, passam pelo crivo de instrumentos que limitam esse poder de tributar. Sobre o tema, Hugo de Brito Machado preconiza:

Entretanto, embora o tributo seja inerente a qualquer governo, em qualquer época da História, houve um período em que revoluções (motivadas invariavelmente por razões tributárias) levaram ao estabelecimento, ou ao restabelecimento, de normas que limitam esse poder de tributar. Aliás, tais revoluções levaram ao surgimento e à consolidação do próprio Estado de Direito e à promulgação das primeiras Constituições e Declarações de Direitos nos quais se estabelecem limites ao poder estatal em seus mais variados aspectos, tal como ainda hoje as conhecemos. Foi o que se deu com a revolta dos barões contra João Sem Terra, que levou à Carta Magna de 1215; com a Revolução Gloriosa de 1688; com a independência americana e as tentativas de tributação, por parte da metrópole, sem o voto dos colonos; com a Revolução Francesa diante do inconformismo do povo em relação aos pesados tributos exigidos pela Corte de Luís XVI, dentre vários outros exemplos que poderiam ser aqui apontados.⁷⁵

A esse respeito, o tributarista Roque Antonio Carrazza leciona que

⁷³ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. (Ebook)

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 33.

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – preveem as concretas obrigações tributárias.⁷⁶

Sendo assim, a Carta Política delimitou as respectivas competências tributárias quanto a espécie dos impostos, em seus art. 153, 155 e 156, ao que compete à União, aos Estados e Distrito Federal, e aos Municípios, respectivamente, instituí-los mediante lei ordinária.⁷⁷

Portanto, a competência outorgada pela Constituição aos demais entes políticos da Federação não é ilimitada. Para tanto, cuidou o legislador de instituir Seção própria dentro do Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, do Título IV – Da Tributação e do Orçamento, da Carta Política, intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”.⁷⁸

Nessa toada, o insigne professor Eduardo Sabbag, preleciona:

Os arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna hospedam variados comandos principiológicos, inculpidos à luz de pautas de valores pontualmente prestigiados pelo legislador constituinte. Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar.⁷⁹

Importante frisar ainda, que cabe não a lei ordinária, mas a lei complementar, a legitimidade para regular a competência dos entes políticos quanto a limitação ao poder de tributar. Nesse sentido, Luciano Amaro leciona, com força no que dispõe o inciso II do art. 146 da Constituição⁸⁰ que “cabe à *lei complementar* a função precípua de regular a matéria, ‘complementando’ a disciplina constitucional⁸¹”.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 489.

⁷⁷ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 56.

⁸⁰ Art. 146. Cabe a Lei Complementar: (...) II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 180.

A limitação ao poder de tributar de modo geral, visa garantir que preceitos tidos como fundamentais ao legislador possam ser garantidos, levando-se em consideração princípios constitucionais, aplicáveis sobre a incidência normativa no plano fático.

2.1 A Imunidade Tributária

Dentre as limitações ao poder de tributar instituídas pelo legislador, encontram-se as chamadas Imunidades Tributárias. Nessa senda, preceitua o art. 150, Inciso VI da Constituição da República de 1988:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.⁸²

O legislador constituinte deixou positivado situações fáticas que entende, não deve haver a incidência da norma tributária. Dentre as tais, destaca-se a alínea b, do artigo supra, que confere aos “templos de qualquer culto” imunidade tributária.⁸³ Ponto que será abordado amplamente adiante. Quanto as demais, não se pretende destrinchá-las, por não estarem abarcadas na temática deste trabalho.

Nesse diapasão, obtempera o mestre Hugo de Brito Machado que a “imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado⁸⁴”.

Em outro norte, tratando-se de abalizar a limitação ao poder de tributar, e conseqüentemente da conceituação da Imunidade Tributária, sábias as palavras do jurista Luciano Amaro:

⁸² BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

Dessa forma, complementando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar. (...) Essas situações dizem-se imunes. A imunidade Tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁸⁵

Conforme o entendimento do autor, são imunes à norma tributária as pessoas, bens, serviços ou situações que o legislador afastou da competência do Estado em tributar.⁸⁶ Nada mais lógico portanto, ter a própria Carta Maior retirado a competência para instituir tributo sobre preceito que a mesma definiu como fundamental, visando sua garantia no plano empírico.

Nesse mesmo plano, Eduardo Sabbag pontua que “a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos⁸⁷”. Para tanto, coloca a salvo da tributação certas situações e pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas.⁸⁸

Na lição de Edgar Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho, a Constituição Federal de 1988 resguardou, através do aludido instituto, um meio de preservação de valores, conforme se evidencia:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.⁸⁹

A jurista Cynthia de Oliveira Duarte apresenta conceituação bastante elucidativa sobre o instituto em análise:

Pode-se considerar a imunidade tributária como a competência tributária em sentido negativo, prevista na Constituição da República, como direito subjetivo público concedido a certas instituições, em razão de sua ligação a atividades de relevante interesse social para a coletividade e que, por isso, mereceram a proteção e o incentivo do legislador constituinte, através do

⁸⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 175-176.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 287.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ NEVES DA SILVA, Edgard e MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: **Curso de Direito Tributário**, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 307.

afastamento do poder de tributar do Estado, nos termos e condições da Carta Magna.⁹⁰

Sobre tal conceituação, pode-se concluir sobre duas perspectivas: a) as regras da imunidade decorrem da Constituição da República, seja de forma implícita ou explícita, e b) atuam diretamente no âmbito de competência dos entes políticos.⁹¹

Nesse contexto, o ilustre jurista José Wilson Ferreira Sobrinho, citado na obra de Eduardo Sabbag, traz à baila a questão que denominou de “efeito reflexo” da norma imunizante.⁹² Isto porque, conforme aduz, a imunidade, de um lado, “impede que a entidade impositora avance no mister tributacional em detrimento da pessoa ou situação protegidas⁹³”, e de outro, “confere aos beneficiários um direito público subjetivo de não serem incomodados pela via do tributo⁹⁴”.

Evidencia-se assim, a partir do conceito expendido, que a imunidade possui natureza dúplex, à medida em que, ao mesmo tempo que delimita a competência tributária, e a restringe, possibilita ao seu destinatário o direito público subjetivo de não sofrer a incidência da norma tributária, decorrente da ação do Estado, portanto, o que lhe confere o timbre de norma jurídica atributiva.⁹⁵

2.1.1 A Imunidade sobre impostos

No intuito de alicerçar entendimento propedêutico a temática da imunidade tributária, fulcral para a definição de sua aplicabilidade sobre os templos de qualquer culto, importante definir, antecipadamente, sua área de incidência, positivada conforme já evidenciado pela Carta Política de 1988.

A esse respeito, qual seja o das imunidades tributárias, o art. 150 da Constituição Federal, preceitua em seu inciso VI, a vedação aos entes da

⁹⁰ DUARTE, Cynthia de Oliveira. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2009. 36 p. Dissertação (Pós-Graduação) – Curso de Pós-Graduação *latu sensu* em Auditoria de Tributos Municipais, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, p. 8, 2009. Disponível em: <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=imunidade_temple.pdf>. Acesso em: 21 Jun. 2015.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² FERREIRA SOBRINHO, José Wilson *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 289-290.

⁹³ *Ibidem*, p. 290.

⁹⁴ *Ibidem*.

⁹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 290.

administração pública de “instituir impostos”⁹⁶. Assim, as imunidades tributárias alicerçadas no aludido dispositivo, incidem sobre a espécie dos “impostos”, tão somente.

Em sentido estrito, cabe ressaltar que os templos de qualquer culto dispostos na alínea b⁹⁷, serão imunes quanto a incidência de impostos, e não de taxas, contribuições de melhoria, de empréstimos compulsórios ou de qualquer das contribuições especiais. Nesse ponto, o insigne jurista Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, preleciona de forma pontual:

O que insta ficar fixado é que o focalizado preceito da Lei Maior não diz estar vedada a “instituição de tributo” ou “a instituição de impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios” sobre os templos de qualquer culto. (...) Justifica-se, ainda, a não extensão da imunidade religiosa às demais espécies fiscais pelo fato da taxa, da contribuição de melhoria, das contribuições especiais e do empréstimo compulsório ou estarem vinculados a determinadas atividades ou obras públicas, ou ligados a certas finalidades, que o Estatuto Político também contempla.⁹⁸

Esse entendimento corrobora a decisão unânime da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, proferida em 7 de maio de 1991, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 129.930-SP, elaborada a assertiva pelo Senhor Ministro Carlos Velloso, cuja ementa segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2, I, ART-19, III, b, C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, b. I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição e espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 129930-SP, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 07/05/1991, DJ 16/08/1991.)⁹⁹

⁹⁶ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 Out. 2015.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Religiosa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Jan. de 1996, p. 61.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão que julgou improcedente Recurso Extraordinário para aplicação da imunidade tributária sobre Contribuição Sindical. RE nº 129.930. Igreja Primitiva de Jesus no Brasil e Sindicato dos hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratório de Pesquisas e Análises Clínicas e Instituições Beneficentes, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Dje 07 de Maio de 1991. **STF**: Jurisprudência, 1991. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751967/recurso-extraordinario-re-129930-sp>>. Acesso em: 07 Nov. 2015.

Por derradeiro, o tributarista Yoshiaki Ichihara obtempera que os demais tributos não estão exonerados da incidência da norma tributária. Em suas palavras, “uma vez que o texto constitucional fala em ‘impostos’, relaciona-se ao fato de tal imunidade (...) não se aplicar às taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios¹⁰⁰”.

Urge por fim, destacar que embora o art. 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988 verse sobre a imunidade tributária incidente à espécie de impostos, o legislador constituinte não se limitou à sua aplicabilidade apenas quanto a estes, tendo o texto Magno inferido a imunidade sobre demais tributos. Isto porque, conforme se depreenderá adiante, a imunidade é inerente à disposição legislativa constitucional, e incidirá, sempre que se quiser inibir a competência tributária do ente político.

2.2 Considerações sobre Imunidade e Isenção

Para elucidação assertiva da imunidade tributária, disposta na Carta Magna de 1988, e questão basilar deste estudo, faz-se mister a distinção entre imunidade e isenção tributária, à medida em que ambos conceitos são tema de delimitações doutrinárias, tendo respaldo direto quanto a sua aplicabilidade da norma no plano fático.

O insigne tributarista Luciano Amaro, assim define a aludida distinção:

A diferença entre *imunidade* e a *isenção* está em que a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*. Ou seja, a Constituição, ao *definir* a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem *fora* do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a *isenção*, atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo da incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem *fora* desse campo.¹⁰¹

Esse entendimento é corroborado pela lição de Eduardo Sabbag, o qual ensina que a imunidade é instituto ou sede constitucional. Em suas palavras, “enquanto a

¹⁰⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direitos Tributários**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 240.

¹⁰¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 177.

norma imunizante revela uma dispensa constitucional ao tributo, a regra isentiva indica uma dispensada legal, no campo da tributação¹⁰²”.

Dessa forma, pode-se afirmar que a imunidade tributária é pressuposto sempre constitucional, deve estar portanto, alicerçado em dispositivo da Carta política, obrigatoriamente. A isenção, por sua vez, é condição de dispensa à aplicabilidade legal em determinadas situações, que, de modo geral, sofreriam a incidência da norma.¹⁰³

Bernardo Ribeiro de Moraes, entende o fenômeno da isenção da seguinte maneira:

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.¹⁰⁴

Nesse contexto, o eminente doutrinador Paulo de Barros Carvalho vai além. Assevera que não se pode promover paralelismo entre os institutos, evidenciada a sua disparidade abissal.¹⁰⁵ Isto posto, alicerça com precisão:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.¹⁰⁶

Importante, dentro dos conceitos doutrinários trazidos à baila, elucidar dispositivos constitucionais que dispõe “falsas” isenções, porquanto esta é de base ordinária, e não constitucional. Sendo assim, nos arts. 195, § 7º, e 184, § 5º, da Carta Magna, onde lê-se “isentos”, deve-se entender como “imunes”.¹⁰⁷ Conforme elucidação a seguir:

¹⁰² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 291.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. (Ebook)

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 193. Disponível em:

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.*, p. 292.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.¹⁰⁸ (Sem grifos no original)

Neste caso, duas são as considerações: primeiro, evidenciado equívoco quanto ao instituto, ao passo em que se trata de imunidade, uma vez que o legislador aqui tinha a intenção de evitar que os entes políticos envidassem normas no sentido de sua competência para tributar contribuições para a seguridade social promovidas por entidade beneficentes de assistência social. Em um segundo momento, denota-se o que já fora abordado oportunamente, quanto a incidência da imunidade tributária não ocorrer apenas em relação à espécie de impostos, em que pese, o legislador a oportunizou às contribuições sociais, conforme §7º do art. 195 supracitado. Na mesma senda, preceitua o art. 184 da Carta Magna:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.¹⁰⁹ (Sem grifos no original)

Não há dificuldade em averiguar, nos casos acima, que houve equívoco do legislador constituinte, à medida em que denota-se confusão entre os institutos, que já restaram demonstrados, são absolutamente diversos. De todo modo, deve-se levar em consideração, que no plano empírico, de fato a atividade ou situação não seja tributada.

Esse entendimento, ademais, encontra alicerce na judiciosa jurisprudência do STF, conforme colacionado abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA AOS TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação

¹⁰⁸ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 168110-DF, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 19 de Maio de 2000)¹¹⁰

Por fim, cabe avivar que a imunidade e a isenção, além de diferentes entre si, também não se confundem com a “não-incidência” e com a “alíquota zero”. Na lição do jurista Anis Kfourir Jr., a primeira ocorre quando o fato praticado não está dentro da incidência tributária, não se sendo o fato positivado como fato gerador de tributo. A segunda, segundo o autor, deriva de uma clara hipótese de incidência, sendo o tributo apurado, contudo, em face da redução da alíquota a zero, resulta valoração nula.¹¹¹

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão que julgou procedente Recurso Extraordinário entendendo que o § 5º do artigo 184 da Constituição versa sobre imunidade relativa aos títulos da dívida agrária, e não isenção. RE nº 168.110-DF. Ministério Público Federal e José Arnaldo da Fonseca, João Carlos de Petribu de Carli e José Eduardo Guimarães Alves. Relator: Ministro Moreira Alves. Dje 19 de Maio de 2000. **STF**: Jurisprudência, 2000. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/780112/recurso-extraordinario-re-168110-df>>. Acesso em: 07 Nov. 2015.

¹¹¹ KFOURIR JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 150.

3 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE

Uma vez conceituado o princípio da laicidade e os ideais democráticos de liberdade religiosa, de crença e de culto esculpados na Constituição Federal de 1988, e a delimitação da limitação ao poder de tributar, através das Imunidades Tributárias conferidas pelo legislador constituinte diante da competência outorgada aos entes políticos da federação, cumpre, num segundo momento, elucidar os reflexos que tais direitos individuais promovem no âmbito tributário, mais precisamente sob a égide da Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto.

Ao mesmo tempo em que a Carta Magna de 1988 proclamou o princípio da Laicidade no território brasileiro, nos mais benevolentes sentidos, seja para efetividade da liberdade de crença e principalmente de culto, trouxe consigo uma hipótese de incidência bastante ampla, uma vez comparada a vivacidade do plano fático quando a questão em apreço é justamente a religiosa. Isto porque, o Brasil, porquanto não possua religião oficial desde a Constituição Republicana de 1891, decorre de uma miscigenação histórica de diversos povos, evidenciando um gama de incontáveis “religiosidades”.

Nesse ponto, não há meio cabível do legislador constituinte estipular, positivamente, todas as hipóteses de incidência da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto no mundo empírico, em vista de sua infinita pluralidade.

Assim, em sentido hipotético, se dois ou mais indivíduos constituem pessoa jurídica com viés religioso no Brasil, com intuito de disseminar sua doutrina e seus dogmas mediante o culto, e para tanto, adquirem um imóvel qualquer, a questão é: gozaria este de imunidade quanto a impostos nos termos da Constituição Federal? Ademais, qual a sua abrangência? Quer-se dizer, seria considerado o imóvel para fins de imunidade o seu “templo”? E ainda, as rendas provenientes de ofertas e doações, deveriam ser tributadas por imposto sobre renda, por exemplo?

Nesse interim, portanto, emergem diversos dilemas, que ainda demandam furtivas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Outrossim, à medida em que o Texto Superior assegura a liberdade religiosa, e conseqüentemente sua externalização mediante o “culto”, independentemente de qual religião esteja vinculado, algumas situações, inevitavelmente, confrontam-se com a disposição normativa.

Sendo assim, cabe ressaltar, visa-se evidenciar em casos práticos como a doutrina e a jurisprudência entendem a incidência da norma tributária diante de situações, pessoas e bens que se confrontam com a laicidade instituída pelo próprio Estado Democrático de Direito. Isto porque, conforme já referiu-se, há casos que ainda geram enfrentamentos doutrinários e jurisprudenciais quanto ao direito ou não à imunidade sobre impostos, e que por conseguinte, geram efeitos diretos sobre a arrecadação fiscal.

3.1 A Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto

A vedação a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, consagrada no art. 150, inciso VI, alínea b¹¹² da Constituição Federal de 1988, mostra-se como corolário, no âmbito tributário, da efetivação de preceitos tidos como fundamentais pelo legislador constituinte, assim positivados no já mencionado inciso VI do art. 5º da Carta Magna, o qual preceitua sobre a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da Lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias.¹¹³

Ademais, o caput do supracitado artigo, estipula que serão imunes os templos de qualquer culto somente quanto a espécie tributária dos impostos, conforme já restou demonstrado. Não suficiente, também não se trata de norma isentiva, um vez que está positivada em texto da Carta Suprema.

Nesse interim propedêutico, alicerça Eduardo Sabbag, o entendimento de que o que justifica a imunidade em apreço é o elemento teológico atrelado à Liberdade Religiosa, e a postura do estado de “neutralidade ou não identificação com qualquer

¹¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI- instituir impostos sobre: (...) b) templos de qualquer culto. BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

¹¹³ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) VI- é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias. BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

religião¹¹⁴". Porquanto, faz-se menção aos incisos VI ao VIII da CF/88 e art. 19, inciso I do mesmo diploma legal, ratificando a lição da doutrina quanto a importância desses artigos para a aferição do Estado Laico de Direito.¹¹⁵

Uma vez elucidada a proteção aos templos de qualquer culto promovida pela Carta Política de 1988, urge por conseguinte, a necessidade de delimitação conceitual de templo e culto, a fim de compreender a abrangência da norma constitucional quanto a possibilidade de gozo da aludida imunidade pela entidade religiosa.

3.1.1 A conceituação de culto

O insigne tributarista Eduardo Sabbag, ao tratar do tema da imunidade tributária, assim definiu a expressão "culto":

Em breve incursão conceitual, seria possível afirmar que culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional.¹¹⁶

Nesse diapasão, leciona ainda o autor, que o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que o circundam, sem contudo colocar em risco a dignidade e a igualdade entre os indivíduos, bem como outras garantias fundamentais prezadas pelo Estado de direito.¹¹⁷

Nas palavras do eminente José Manoel da Silva, a etimologia da palavra culto advém do hebraico, e significa "servir". Nesse alcance, "o culto tem equivalência com 'serviço', o que importa, na linguagem dicionarística, homenagem religiosa aos entes sobrenaturais, ou liturgia¹¹⁸".

Por outro lado, o jurista Thiago Massao Cortizo Teraoka, em trabalho específico realizado sobre o tema, tratou a conceituação de culto sob o aspecto do direito de liberdade religiosa, de forma que este representa, ao seu ver, uma forma de

¹¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 292.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ *Ibidem*. p. 337.

¹¹⁷ *Ibidem*.

¹¹⁸ SILVA, José Manoel da. Imunidades dos Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Nov. de 1996, p. 25.

externalização de sua fruição, e que portanto, compõe a Organização Religiosa como um todo.¹¹⁹

Não suficiente, o autor preceitua ainda a lição de José Afonso da Silva, ao inferir que “a *liberdade de organização religiosa* é o aspecto da liberdade religiosa que diz respeito à possibilidade de instituição de pessoas jurídicas com finalidades religiosas¹²⁰”.

Em conceituação simples, portanto, pode-se aferir que a “organização religiosa é a pessoa jurídica com finalidade religiosa, como a organização de cultos e o ensino e divulgação de crenças religiosas¹²¹”.

De toda sorte, embora consagrado na Carta Maior os princípios de liberdade de crença e culto, decorrentes por sua vez do princípio da laicidade positivado, tais garantias esbarram na moralidade arraigada no Texto Superior, não sendo, portanto, limitados.

A doutrina especializada, representada nas palavras do ilustre jurista Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, limita a abrangência da imunidade sobre templos de qualquer culto que protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas¹²². Sustenta ainda o autor, que tal entendimento encontra alicerce na disposição teleológica do preâmbulo da Constituição Federal, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus.¹²³

Ademais, vale mencionar, quanto a dimensão da imunidade tributária frente aos variados cultos, valiosa lição do ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, ao sustentar que “cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam¹²⁴”.

¹¹⁹ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 169, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 09 Nov. 2015.

¹²⁰ SILVA, José Afonso da *apud* TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 111, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

¹²¹ TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. Op. Cit., p. 170.

¹²² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Religiosa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Jan. de 1996, p. 64.

¹²³ *Ibidem*.

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

Assim, depreende-se que a imunidade se estende ao culto independentemente de sua doutrina, muito menos de sua dogmática, desde que, obtempera-se, não esteja vinculado a seitas de natureza demoníaca. De tal modo, infere-se que o legislador constituinte pátrio, ao outorgar a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, não o fez despido de qualquer religiosidade, pelo contrário, utilizou-se do manto religioso, moralmente revestido, para que determinasse tal preceito entendido como fundamental. Motivo mesmo que manteve no preâmbulo da Carta Política a expressão, já mencionada, “sob a proteção de Deus”.

Isto posto, prima-se, para a derradeira delimitação do alcance da aludida imunidade, a definição de “templo”, que diferentemente da conceituação de “culto”, encontra na doutrina especializada grande divergência, em virtude de sua larga amplitude semântica.

3.1.2 A conceituação de Templo

A conceituação de *templo* é ponto fulcral na consagração da imunidade tributária em apreço. Isto porque é o templo que delimita a extensão do alcance da garantia imunitória.

Modernamente, o templo não se limita ao teto da Igreja, da mesquita ou do centro religioso, mas vai além. Se encontra em um terreiro, em um barco, em um navio ou mesmo em um apartamento transformado para aquele fim. Definitivamente, deve-se atentar para a amplitude além das paredes da edificação, e como a exegese da lei alcança essa extravagância do plano fático.

Nesta seara, o eminente jurista Flávio Campos, pontua a existência de duas correntes distintas quanto a definição de templo de qualquer culto. A primeira, restritiva, somente admite o alcance da imunidade sobre “o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso”¹²⁵. A segunda, de outra banda, possui viés liberal, tendo maior abrangência, e portanto, estendendo a imunidade aos anexos do templo, considerados estes pelo autor, como “todos os bens vinculados à atividade religiosa”¹²⁶.

¹²⁵ CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 47.

¹²⁶ *Ibidem*.

O tributarista Eduardo Sabbag, por sua vez, classifica a conceituação de templo em três teorias distintas, sendo as duas primeiras proporcionais as teorias trazidas por Flávio Campos¹²⁷, chamadas: a) Teoria Clássico Restritiva ou Concepção do Templo-Coisa; b) Teoria Clássico Liberal ou Concepção do Templo-atividade; e por fim a c) Teoria Moderna ou Concepção do Templo-Entidade).¹²⁸

Grande nome da primeira corrente, de natureza restritiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho, obtempera:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. (...) Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita. O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária. (...) E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. (...) Imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá, aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual e municipal, conforme seja o tributo. No mesmo sentido, Pontes de Miranda.¹²⁹

Do entendimento trazido pelo autor, depreende-se que o templo é o local, onde, definitivamente, se realiza o culto, onde quer que ocorra. Sendo assim, não trabalha sobre a hipótese de imobilidade do templo, em que haja a necessidade de sua conceituação petrificada entre paredes. Pode assim, ser imune o barco, o avião ou o veículo, desde que ali se officie o culto. Nesse interim, infere o autor, é requisito para a imunidade tributária que a entidade religiosa seja constituída na forma de Pessoa

¹²⁷ CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 47.

¹²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

¹²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. (Ebook)

Jurídica de Direito Civil, e como tal, seja registrada no ofício competente.¹³⁰ Este, inclusive, é o entendimento do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS RELACIONADOS COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS MITRAS OU BISPADOS: SUA IMUNIDADE A IMPOSTOS. 1. A imunidade a impostos, prevista no art. 150, VI, "b", da CF/88, assegurada aos "templos de qualquer culto", abrange o patrimônio, a renda e os serviços, direta ou indiretamente relacionados com as finalidades essenciais das entidades que se dediquem ao culto religioso e o promovam, entre as quais as Mitras ou Bispados, não se lhes exigindo condições ou requisitos outros senão o de arquivarem seus atos constitutivos no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas e de, efetivamente, exercerem a atividade que lhes é própria. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70006169403, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 28/05/2003)¹³¹ (Sem grifos no original)

Dessa forma, a garantia não se estende às construções lincadas ao templo, como a casa do padre, do rabino ou do pastor. Muito menos a imóveis ou atividades que tenham unicamente o sentido de lucro à entidade e que não estejam vinculadas à finalidades beneméritas, e que, portanto, não sejam o local onde se realiza o culto. Exemplificativamente, dispõe o autor sobre a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano:

No que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc.¹³²

Nessa monta, o prédio, o edifício, ou mesmo um terreno aberto que servisse de local para exteriorização da doutrina, por meio do culto, não poderia ser tributado.

¹³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. (Ebook)

¹³¹ BRASIL, Tribunal de Justiça do RS. Acórdão que negou provimento à apelação cível entendendo que não se aplica o alínea c, do inciso VI, do art. 150 da CF sobre eventuais serviços de filantropia ou de assistência social prestados por instituições religiosas. Apelação e Reexame Necessário nº 70006169403. Município de Canela e Mitra da Diocese de Novo Hamburgo. Relator: Des. Roque Joaquim Volkweiss, Dje 28 Mai. 2003. **TJRS**: Jurisprudência, 2003. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70006169403%26num_processo%3D70006169403%26codEmenta%3D622312+Imunidade+tribut%C3%A1ria+estacionamentos+++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70006169403&comarca=COMARCA%20DE%20CANELA&dtJulg=28/05/2003&relator=Roque%20Joaquim%20Volkweiss&aba=juris>. Acesso em: 19 Nov. 2015.

¹³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.*

Sendo assim, conforme já inferiu-se, aqueles locais com intuito meramente comercial não seriam abarcados pela aludida imunidade. Nesses casos, caberia ao ente político portanto, determinar a não-incidência da norma mediante legislação própria, de caráter isentivo, para salvaguardar o direito de não ser tributada a entidade.¹³³

Paulo de Barros Carvalho, pondera ainda que o templo deve atender-se para os fins específicos de sua utilização. Ou seja, não são abarcados pela garantia constitucional os aquilo que não enseje precipuamente a realização do culto religioso. Nesse sentido, leciona:

Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.¹³⁴

O insigne doutrinador Pontes de Miranda também é adepto a supracitada corrente, mantendo entendimento no sentido de que

Ficaram imunes os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. (...) O templo é que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou imóveis. (...) Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença nem outro qualquer. Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno, ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que se acabou, paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo, com aquele preço, não pague imposto de transmissão. Os atos do culto estão incluídos na expressão 'templo'¹³⁵.

Para o douto autor, não se enquadrariam na aludida imunidade os bens que servissem de moradia aos membros religiosos, quando não forem parte da edificação,

¹³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. (Ebook)

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

¹³⁵ MIRANDA, Ponte de. **Comentários à Constituição de 1967**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, tomo II, p. 425.

isto porque não os considera como extensão do templo, e portanto, não devem receber o privilégio.¹³⁶

Importante inferir da lição de Ponte de Miranda, que, embora seja imune o templo, e em decorrência disso não pague impostos de transmissão, em caso de troca de edifício ou terreno, aquele que o adquire da entidade religiosa não é afetado por sua imunidade. Dessa forma, ao adquirente cumpre sanar todos os deveres tributários que lhe são impostos quando da feitura do negócio jurídico.¹³⁷

Ainda dentro da concepção restritiva da conceituação em análise, o doutrinador Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, assevera que a delimitação de templo, ainda que de modo subjetivo, ao seu ver, abrange “o lugar, de livre acesso aos fiéis, destinado a meditação teológica e a íntima sintonia da criatura com o Criador, onde se realizam os atos de louvação e adoração a Deus¹³⁸”. Nessa esteira, assevera ainda que permanece imune a Igreja ou sinagoga, com todas as suas imagens sacras, mesmo que parte do templo seja destinado a morada do padre, do rabino ou rabino.¹³⁹

O augusto Supremo Tribunal Federal, ainda sob a égide da Constituição de 1946, ao se pronunciar sobre a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, manifestou entendimento de acordo com a aludida teoria restritiva, ao lecionar que

Ementa. A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra B da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendido a igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo. (RE 21826, Relator: Min. RIBEIRO DA COSTA, Segunda Turma, julgado em 31/12/1969).¹⁴⁰

Sob essa ótica, firmava-se a conceituação de templo arraigada na edificação. Por conseguinte, tal interpretação, à luz dos dispositivos atuais, e da evolução da aludida delimitação imunitória, não mais se mostra cabível, tendo os tribunais

¹³⁶ MIRANDA, Ponte de. **Comentários à Constituição de 1967**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, tomo II, p. 425.

¹³⁷ Ibidem.

¹³⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Religiosa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Jan. de 1996, p. 62.

¹³⁹ Ibidem.

¹⁴⁰ BRASIL, Superior Tribunal Federal. Acórdão que negou, por unanimidade, provimento a Recurso Extraordinário, no sentido de não abarcar como parte integrante do templo terreno isolado, devendo ser tributado. Recurso Extraordinário nº 21826/DF. Matriz da Glória e Prefeitura do Distrito Federal. Relator: Min. Ribeiro da Costa. Dje 31 Dez. 1969. **STF**: Jurisprudência, 1969. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/646789/recurso-extraordinario-re-21826>>. Acesso em: 20 Nov. 2015

superiores adotado corrente ampliativa em suas decisões, conforme se denotará adiante.

Em outra Seara, contudo, parte da doutrina não compreende o templo apenas como local onde se realiza o culto, e portanto, onde se externaliza a liberdade de crença, mas vai além. Nesse campo, a teoria liberal¹⁴¹ ou modernamente denominada teoria Clássico Liberal ou Concepção do Templo-atividade¹⁴², estende o manto da garantia imunitória sobre o conjunto de bens e atividades vinculados ao exercício do culto religioso.¹⁴³

Nessa senda, valiosa é a lição do mestre Aliomar Baleeiro, para quem

O templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do Município, ou ao de transmissão inter vivos, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. Destarte, “templo”, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função. (...) A imunidade relativa aos templos de qualquer culto só produzirá os efeitos almejados se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. (...) O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados para fins econômicos.¹⁴⁴

Sob a mesma égide é o entendimento de Roque Antonio Carrazza:

A palavra templos tem sido entendida com uma certa dose de liberalidade. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se “anexos dos templos” todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam o culto. Assim, são ‘anexos dos templos’, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, etc., desde que, é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, para fins econômicos.¹⁴⁵

Nas lições de ambos juristas acima colacionadas, ao elucidarem a segunda teoria de incidência da garantia imunitória, encontra-se clara extensão da

¹⁴¹ CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 47.

¹⁴² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

¹⁴³ CAMPOS, Flávio. *Op. Cit.*, p. 46.

¹⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 311.

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, p. 433.

conceituação de templo. Nessa medida, adentram-se na concepção de templo os anexos ao templo, compreendidos pela magna doutrina como aquilo que direta ou indiretamente, viabiliza o culto¹⁴⁶. Roque Antônio Carrazza denomina tal extensão de *universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, que envolvem direitos e deveres da entidade religiosa.¹⁴⁷

Na mesma linha se encontra o entendimento de Hugo de Brito Machado, ao pontuar que “nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo aquilo quanto esteja ligado ao exercício da atividade religiosa¹⁴⁸”.

Sob a égide da Teoria liberal, conclui-se que não haveria a incidência de IPVA sobre veículo, por exemplo, seja automóvel, avião ou barco, desde que ali se oficializasse o culto, sendo promovida a atividade religiosa, e a partir daí adquirindo contornos de templo. Assim como se desoneraria os anexos do templo, como a casa paroquial, o centro social, ou o local onde se realiza a catequese.

Embora tal concepção tenha mostrado avanço quanto ao alcance da imunidade sobre os templos de qualquer culto, a terceira teoria, denominada Moderna ou Concepção do Templo-entidade¹⁴⁹, já referida, é a que abarca definição mais próxima do entendimento jurisprudencial atual.

Nas palavras do jurista De Plácido e Silva, citado por Eduardo Sabbag, a supramencionada teoria contempla a palavra templo como “entidade”, abrangendo sua contextualização dentro da ideia de instituição, organização ou associação, a qual mantém o templo religioso, de forma dissociada das coisas e pessoas objetivamente consideradas.¹⁵⁰

Segundo essa concepção, o templo deixa de ser o local do culto, em sentido restrito, ou o conjunto de bens e atividades conforme a teoria liberal, e passaria para um novo patamar, em que a imunidade sobre impostos abrangeria a entidade religiosa como um todo. Tal conceito é denominado por Flavio Campos como templo-

¹⁴⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 742.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito *apud* CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 46.

¹⁴⁹ SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.*

¹⁵⁰ SILVA, Plácido de *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 339.

entidade¹⁵¹. Para o autor, essa é a única teoria capaz de promover a compreensão adequada do art. 150, inciso VI, alínea b da Carta Maior, em conjugação com o §4º do mesmo diploma legal, que limita a imunidade tributária em apreço ao patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas.

3.2 Limitação da Imunidade Tributária sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas

O §4º do art. 150 da Constituição Federal assim preceitua:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
 VI - instituir impostos sobre: (...)
 b) templos de qualquer culto;
 c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...)
 § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.¹⁵² (Sem grifos no original)

De pronto, cumpre salientar que é de fundamental importância a delimitação das atividades ditas “essenciais”, no sentido de que a exegese aqui aplicada se coadune com o disposto no aludido preceito legal. É evidente, em vista da magnitude do tema, que essa limitação não é de todo modo pacífica entre os doutrinadores pátrios. Outrossim, quais seriam as atividades relacionadas as atividades essenciais das entidades religiosas, a fim de obterem efetivamente o privilégio constitucional?

Para a completa satisfação do questionamento levantado, é mister a análise do entendimento doutrinário e as ponderações jurisprudenciais pertinentes no direito brasileiro. Assim como na delimitação da abrangência do conceito de templos de qualquer culto disposto na alínea b, do art. 150¹⁵³ da Carta Maior, vislumbra-se entre a doutrina especializada divergências quanto a aludida imunidade tributária sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas.

¹⁵¹ CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 50.

¹⁵² BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

¹⁵³ *Ibidem*.

Nessa seara, as delimitações promovidas pela doutrina incorrem em duas correntes distintas, sendo a primeira de natureza restrita, e a segunda de interpretação ampliativa. Na leitura do insigne Flavio Campos, àquela exige que o patrimônio, as rendas e os serviços estejam vinculados originariamente as atividades essenciais, e portanto destinem-se à manutenção da entidade religiosa¹⁵⁴. A de natureza ampliativa por sua vez, permite que a entidade possa auferir renda, prestar serviços e adquirir patrimônio através de atividades que não são consideradas “essenciais”, desde que, segundo o autor, não haja “violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades¹⁵⁵”.

Verifica-se que, a título comparativo, à primeira corrente não importa qual a destinação será dada pela entidade religiosa, estando portanto vinculada diretamente a origem da renda auferida. Não obstante, encontra abrigo em pequena parcela da doutrina. Na lição de Marco Aurélio Greco, defensor da aludida corrente minoritária:

“o § 4.º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (...), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais”.¹⁵⁶

A segunda, por sua vez, permite que a entidade perceba renda proveniente de atividades que não são considerada intrínsecas a realização de suas liturgias. Nesse passo, receberiam o abrigo constitucional as rendas percebidas em quermesses, festas, ou mesmo alugueres de imóveis e preço cobrado sobre estacionamento, desde que fossem, posteriormente, aplicadas unicamente com a finalidade de custear as despesas com o culto.

O entendimento ampliativo adotado pela maioria da doutrina, no sentido de estender o alcance da garantia imunitória, decorre da adequação de sua incidência com a laicidade abrigada na Carta Política. Isto porque, uma vez alicerçado pelo legislador magno a liberdade religiosa, e o desapego do Estado pátrio sobre qualquer religião, a restritividade da hermenêutica normativa acabaria inevitavelmente por cercear tal liberalidade, isto porque limitaria sua incidência apenas sobre o patrimônio

¹⁵⁴ CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 51.

¹⁵⁵ CAMPOS, Flávio. *Op. Cit.*

¹⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária**. São Paulo: RT, 1999, p.718.

vinculado ao templo, ou as rendas e serviços que tivessem origem estrita à liturgia religiosa. Conceito que não se sustenta atualmente, por denotar concepção simplista da garantia imunitória.

3.2.1 O conceito de finalidades essenciais diante do princípio da laicidade

É fundamental para a completa delimitação da temática, a compreensão do termo “finalidades essenciais”, constante no §4º do art. 150¹⁵⁷ da Constituição Federal. De todo modo, a conceituação deve se dar de modo extensivo, a fim de abarcar preceitos arraigados na Carta Política, e, portanto, tidos como fundamentais para o legislador magno.

Nessa monta, a análise perpassa, notadamente, pelo inciso VI, do art. 5º¹⁵⁸ e 19, inciso I¹⁵⁹ da Carta Maior, em vista de ambos abrigarem a positivação da laicidade no ordenamento jurídico pátrio. Isto porque, conforme já referiu-se, as atividades realizadas pela entidade, são tidas como essências quando servem exclusivamente para a manutenção do culto religioso, e, que portanto, não possuam fins econômicos, ainda que a doutrina e jurisprudência tenham firmado entendimentos amplos quanto a sua delimitação.

Ao tratar dos serviços prestados pelas entidades sem fins lucrativos, Luciano Amaro leciona que

A inexistência de fim lucrativo (exigida pela constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda. Com efeito, quando se fala em entidade

¹⁵⁷ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 Nov. 2015.

¹⁵⁸ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias. BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 Nov. 2015.

¹⁵⁹ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 Nov. 2015.

sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro positivos (ingressos financeiros superiores às despesas) na sua atuação. A entidade pode ter renda; o que não pode é distribuí-la.¹⁶⁰

Do entendimento dispendido pelo autor, pode-se concluir que os serviços prestados pela entidade religiosa, como o batismo e a catequese, por exemplo, não devem receber a incidência tributária, mesmo que de qualquer forma possam auferir renda, desde que os resultados provenientes destas atividades sejam integralizados em sua manutenção, e não distribuídos.¹⁶¹

Sobre a questão, o insigne professor José Manoel da Silva dispõe:

Tome-se por exemplo o sentenciado pelo Min. Moreira Alves, através de cuja lucidez aclara a “mens legis”, explicitando que a finalidade essencial há de estar ínsita na íntegra da natureza do culto. Por óbvio que a finalidade, seja vinculada, seja relacionada, não se desintegra da natureza do culto.¹⁶²

Observa-se assim, que a finalidade essencial é arraigada à própria natureza do culto. Outrossim, o legislador pátrio ao cuidar da proteção à liberdade de crença e sua livre expressão, outorgou à entidade o aludido requisito, como forma de coibir o enriquecimento ilícito e a distribuição indevida de recursos de origem religiosa. Portanto, podendo a “igreja” apenas gozar do privilégio constitucional quando o patrimônio, a renda ou o serviço estiverem estritamente vinculados a atividades que visem a manutenção de suas liturgias.

3.2.2 Do Posicionamento Jurisprudencial atual

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado em consonância com a delimitação expansiva do preivilégio constitucional em relação aos templos de qualquer culto. Em acórdão proferido em sede de Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, o egrégio Tribunal decidiu que “as entidades religiosas têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de

¹⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 181.

¹⁶¹ *Ibidem*.

¹⁶² SILVA, José Manoel da. Imunidades dos Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Nov. de 1996, p. 30.

forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados¹⁶³, cuja ementa segue colacionada:

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. O § 4.º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. (RE 325822, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002).¹⁶⁴

Nesse passo, a Corte Suprema, na figura do douto Ministro Gilmar Mendes, por maioria absoluta, entendeu que deve ser afastada a incidência de impostos sobre lotes vagos, terrenos, terras improdutivas e prédios comerciais pertencentes ao patrimônio da entidade religiosa.¹⁶⁵ Assim, estendeu a imunidade quanto a incidência do imposto Predial e Territorial Urbano. Dessa forma, mesmo os bens não vinculados diretamente com a realização do culto religioso, serão abarcados pelo privilégio constitucional, não devendo, portanto, serem tributados.

Tal entendimento, contudo, só é possível face a combinação da alínea b, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal com a leitura do §4º do mesmo dispositivo legal. Nesse passo, cristalino o ensinamento de Regina Helena Costa, ao tratar das rendas auferidas pela entidade, quando afirma que “é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional¹⁶⁶”. A mencionada lição vai de encontro ao entendimento liberal que a doutrina tem se utilizado para determinar o alcance do benefício, denotando a importância da destinação dos recursos auferidos, e não a sua origem propriamente dita.

¹⁶³ BRASIL, Superior Tribunal Federal. Acórdão que deu provimento ao Recurso Extraordinário, no sentido de considerar ilegítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Recurso Extraordinário nº 325822. Mitra Diocesana de Jales e Outras e Prefeito Municipal de Jales. Relator: Min. Gilmar Mendes. Dje 18 Fev. 2002. **STF**: Jurisprudência, 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+325822%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+325822%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/avch36s>>. Acesso em: 19 Nov. 2015

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ *Ibidem*.

¹⁶⁶ COSTA, Helena Regina. **Imunidades Tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 159.

Na lição de Eduardo Sabbag, nada impede que a entidade religiosa sofra algum tipo de fiscalização, com o intuito de investigar se a renda auferida está sendo destinada à realização de sua causa finalística, portanto.¹⁶⁷ Dessa forma, a associação deveria apresentar relatórios contábeis que comprovassem a aplicação dos valores em suas atividades essenciais, a fim de que pudessem usufruir da garantia constitucional.

Não obstante, a doutrina especializada pondera que, para o efetivo gozo da garantia imunitória, “é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vendando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada¹⁶⁸”.

O eminente doutrinador Fábio Ulhoa Coelho, assim define o Princípio da Liberdade de Concorrência:

A liberdade de concorrência é que garante o fornecimento, ao mercado, de produtos ou serviços com qualidade crescente e preços decrescentes. Ao competirem pela preferência do consumidor, os empresários se empenham em aparelhar suas empresas visando à melhoria da qualidade dos produtos ou serviços, bem como em ajustá-las com o objetivo de economizar nos custos e possibilitar a redução dos preços; tudo com vistas a potencializar o volume de vendas e obter mais lucros.¹⁶⁹

Evidente que, ao receberem o abrigo da norma imunizante, as entidades religiosas não se utilizem de tal privilégio para concorrerem de forma desleal com a iniciativa privada. Isto porque estas últimas são submetidas à altíssimas cargas tributárias, o que ensejaria em consequências gravosas às demais empresas atuantes no mercado.

Sendo assim, ainda que tenha se estendido o manto imunitório inclusive sobre os alugueres de imóveis mantidos pela entidade religiosa, não sendo tributados pelo IR, portanto, ensina a jurisprudência que deve-se manter sempre o emprego da receita de forma correlata ao custeio das atividades essenciais do templo, jamais atuando com finalidade empresarial. Nesse ponto, o jurista Kiyoshi Harada preceitua que atos de natureza mercantil, praticados por algumas seitas, mesmo que disfarçadamente, contribuem para a reunião de valores elevado percebidos às custas da crença dos

¹⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 344.

¹⁶⁸ *Ibidem*.

¹⁶⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: Direito de empresa. Vol.1. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72

fiéis, e que portanto, não podem receber o privilégio constitucional, sob pena de ofender o princípio da isonomia tributária.¹⁷⁰

Nesta senda, o Supremo Tribunal Federal tem estendido o alcance da imunidade tributária também a renda auferida por serviços de estacionamento cobrados pelas entidades, conforme ementa transcrita abaixo:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (RE 144900/SP, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Segunda Turma, julgado em 22/04/1997).¹⁷¹ (Sem grifos no original)

Não obstante, evidencia-se a imunidade como forma de atender o privilégio constitucionalmente disposto à entidade que possui caráter assistencial, e que, portanto, recebe o corolário da alínea c, do inciso VI, do art. 150¹⁷² da Constituição Federal. Assim, a título de exemplificação, o hospital vinculado à entidade religiosa, quando perceba renda proveniente de estacionamento, poderá ser beneficiado com a garantia imunitória, desde que aplique o montante em atividades ligadas ao seu custeio. Destarte, não incide Imposto de Renda sobre o referido recurso.

Em outro julgado, o Supremo Tribunal Federal proferiu entendimento de que os cemitérios vinculados a entidades religiosas também seriam abrangidos pela imunidade tributária, não devendo haver a cobrança de IPTU sobre tais locais, conforme ementa que segue:

¹⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 293.

¹⁷¹ BRASIL, Superior Tribunal Federal. Acórdão que proferiu entendimento de alcance da imunidade tributária sobre estacionamento em área interna da entidade, desde que destinada a renda ao custeio de suas atividades. Recurso Extraordinário nº 144900/SP. Associação Hospital Osvaldo Cruz e Município de São Paulo. Relator: Min. Ilmar Galvão. Dje 22 Abr. 1997. **STF**: Jurisprudência, 1997. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742503/recurso-extraordinario-re-144900-sp>>. Acesso em: 20 Nov. 2015

¹⁷² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20 Nov. 2015.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562/BA, Relator: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008).¹⁷³

No caso, o ministro relator Eros Grau, entendeu que a garantia imunitória se dá por se considerar o cemitério uma extensão do templo e assim, integrante do patrimônio da entidade religiosa. Não obstante, a interpretação dada pela Suprema Corte é pautada nas disposições constitucionais dos arts. 5º, VI e 19, I, da Carta Maior, os quais dão abrigo ao princípio da laicidade positiva pelo legislador constituinte.¹⁷⁴ Assevera-se contudo, que para que receba a aludida garantia quanto ao IPTU, o cemitério precisa atender algumas condições: não possuir fins lucrativos e se dedicar exclusivamente à realização de serviços religiosos e funerários. Compartilha desse entendimento Flavio Campos, para quem

Enquadra-se no conceito de serviço relacionado com as atividades essenciais da Igreja a exploração de estacionamento localizado no mesmo imóvel de santuário, ou em imóvel contíguo, desde que as características peculiares do estacionamento não permitam que sua exploração possa importar em concorrência desleal com estabelecimentos congêneres, vale dizer, desde que os preços por ele praticados não sejam inferiores aos preços de mercado.¹⁷⁵

Mais uma vez, tal interpretação só é possível graças ao disposto no §4º do art. 150 da Constituição Federal, que preceitua o alcance da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto extensíveis apenas ao patrimônio, renda e serviços da entidade, desde que para voltadas para manutenção de suas atividades essenciais.

¹⁷³ BRASIL, Superior Tribunal Federal. Acórdão julgado por unanimidade, que reconheceu o direito de a instituição religiosa deixar de recolher o IPTU referente à área em que se localiza seu cemitério. Recurso Extraordinário nº 578562/BA. Sociedade da Igreja de São Jorge, Cemitério Britânico e Município de Salvador. Relator: Min. Eros Grau. Dje 21 Mai. 2005. STF: Jurisprudência, 2005. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2918874/recurso-extraordinario-re-578562-ba>>. Acesso em: 21 Nov. 2015

¹⁷⁴ *Ibidem*.

¹⁷⁵ CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000, p. 53.

Derradeiramente, a jurisprudência dominante atual tem mantido posicionamento bastante ampliativo no que concerne o alcance da imunidade tributária sobre os templos, relacionando-se dessa forma, com a Teoria Moderna ou do Templo-Entidade¹⁷⁶, já abordada neste trabalho.

A despeito da supramencionada Imunidade e a alusão promovida neste capítulo ao entendimento adotado pelos Tribunais Superiores brasileiros em relação à temática, é importante salientar que não se visa esgotar todas as suas possibilidades, mas tão somente elaborar panorama atual do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a questão através de exemplos pontuais. Até mesmo porque, a incidência tributária no plano fático é de riqueza ímpar, o que torna inviável tratar cada caso analiticamente. Dessa forma, mister ao operador do direito, ao ser enfrentado por tão vasto tema, que promova uma visão sistemática da Carta Magna, a fim de compreender os dispositivos constitucionais que versam sobre a garantia imunitória sob a ótica do princípio da laicidade.

Nesse ponto, é importante destacar que, embora a jurisprudência caminhe no sentido de interpretar a imunidade sobre os templos de qualquer culto sob uma visão liberal, de caráter extensivo, sem ultrapassar as limitações impostas pelos artigos constitucionais contudo, não se vê, da mesma forma, uma unicidade na doutrina pátria. Isto porque, a questão ainda é tema de diversos embates, que restringem ou ampliam a sua incidência.

Assim, vê-se a ampliação do alcance da garantia imunitória constitucional como entendimento mais progressista, no sentido de encontrar, ao fim e ao cabo, a interpretação desejada pelo legislador constituinte pátrio. Isto porque, conforme restou demonstrada, a laicidade encontra abrigo em diversos dispositivos da Carta Maior, que dão à liberdade religiosa e de crença *status* de direito fundamental. Com efeito, percebe-se que somente se vê resguardado tal direito, e sua efetiva fruição, se a interpretação normativa se der de forma mais extensiva possível, desde que, respeitado o princípio da livre concorrência, e não seja utilizada para, sob o manto da fé, promover atos que visem o enriquecimento ilícito, fato este, que afeta toda a ordem tributária nacional.

¹⁷⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 344.

CONCLUSÃO

Não se pode negar que algumas religiões vem, há tempos, se utilizando do privilégio constitucional da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto com o escopo de gerar enriquecimento ilícito para seus líderes e administradores. Isso se deve ao fato de que, sob o manto da fé, pode-se levantar vultuosos valores financeiros, que restariam livres de qualquer tipo de imposto. Em grande medida, a problemática afeta a sociedade como um todo, em vista de que o Estado deixa de arrecadar volume imensurável à título de tributação. Dessa forma, mostra-se de fundamental importância o estudo do instituto, a fim de verificar sua aplicabilidade em relação as atividades dos templos.

Em vista da pesquisa realizada, restou evidenciado, que a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, objeto deste trabalho, positivada no ordenamento jurídico brasileiro na alínea b, inciso VI do art. 150 da Constituição federal de 1988, tem como fundamento a disseminação pelo legislador pátrio da liberdade religiosa e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos e a proteção de suas liturgias, nos termos do art. 5º, inciso VI, da Carta Política.

Nesse plano, cuidou o legislador pátrio de vedar à União, aos Estados e aos Municípios o estabelecimento de cultos religiosos ou Igrejas, bem como subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relação de dependência ou aliança, conforme abrigo do art. 19, Inciso I, da Carta Magna.

Nesse contexto, não sobram dúvidas de que a laicidade do Estado brasileiro, ainda que não firmada pelo legislador constituinte como Princípio Constitucional, resta elevada a esse *status* de forma implícita, à medida em que decorre do próprio princípio democrático e da garantia de igualdade e liberdade, dentro da qual se inclui a religiosa. Isto porque, conforme se evidenciou, o Princípio da Laicidade e a respectiva separação de Estado e Igreja do ordenamento jurídico nacional, não podem ser contemplados despidos de outras garantias fundamentais, pelo contrário, apoiam-se na base dos demais princípios norteadores de liberdades individuais.

Ademais, a diferenciação promovida em capítulo próprio sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentro das quais inclui-se a imunidade tributária

em apreço, e a elucidação doutrinária sobre a concepção de imunidade e isenção, se mostraram essenciais para uma abordagem sistemática da garantia imunitória.

Nesta senda, delimitou-se a imunidade tributária como matéria de ordem constitucional, de forma que atua sobre a competência tributária do ente político. A isenção, por sua vez, aplica-se de forma a atacar à incidência da norma tributária. Nesse último caso, a situação fática sofreria tributação, mas o legislador garante, atendidas determinadas condições, que seja dispensada a *incidere* normativa.

Não obstante, no terceiro e último capítulo, tratou-se primeiramente de ponto fulcral para a efetiva elucidação do alcance da hipótese de incidência tributária, o qual recai precipuamente na delimitação de templo e culto, na visão da doutrina dominante. Em relação ao culto, encontra-se entendimento pacífico quanto a sua concepção. Assim, evidencia-se como a exteriorização da dogmática litúrgica da religiosidade. Quer-se dizer, é a forma, o momento, ou o local onde se concebe o gozo da liberdade religiosa e de crença. Dessa forma, apenas os cultos professados com natureza demoníaca ou satânicas não usufruem do benefício constitucional.

Nesse passo, infere-se que o legislador constituinte pátrio, ao outorgar a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, não o fez despido de qualquer religiosidade, pelo contrário, utilizou-se do manto religioso, moralmente revestido, para que determinasse preceitos tidos como fundamentais ao Estado de Direito. Sendo assim, não confunde-se a laicidade com a ausência de religião, mas sim, como garantia de exercício à todas as crenças.

Em virtude de sua larga amplitude semântica, a conceituação de templo é dividida pela doutrina contemporânea em três teorias, a saber: a) Teoria Clássico Restritiva ou Concepção do Templo-Coisa; b) Teoria Clássico Liberal ou Concepção do Templo-atividade; e, por fim a c) Teoria Moderna ou Concepção do Templo-Entidade. A primeira, delimita o templo como local destinado a celebração do culto, e portanto, está arraigada as formalidades do templo, estritamente quanto a sua edificação. A segunda teoria, por sua vez, conceitua o templo como tudo aquilo que viabiliza o culto, sobre a qual, expande-se a garantia imunitória aos anexos da edificação, e não apenas ao local onde se exerce o ritual. A terceira teoria, contudo, é a que se mostra mais acertada. Segundo essa concepção, o templo deixa de ser o local do culto em sentido restrito, ou o conjunto de bens e atividades conforme a teoria liberal, e passa a um novo patamar, em que a imunidade sobre impostos abrange a entidade religiosa como um todo.

Nessa monta, a visualização da Pessoa Jurídica com finalidade religiosa como sinônimo de Entidade, é a única que consegue abarcar a delimitação constitucional esculpida no art. 150, §4º da Constituição Federal de 1988, a qual estende a garantia imunitória apenas sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da própria entidade. Assim, as atividades realizadas pela entidade, segundo a doutrina pátria, são tidas como essenciais quando servem exclusivamente para a manutenção do culto religioso, e, que portanto, não possuam fins econômicos.

Diante disso, as delimitações promovidas pela doutrina incorrem em duas correntes distintas: a primeira de natureza restrita, e a segunda de interpretação ampliativa. Aquela exige que o patrimônio, as rendas e os serviços estejam vinculados originariamente as atividades essenciais, e portanto destinem-se à manutenção da entidade religiosa. A de natureza ampliativa por sua vez, permite que a entidade possa auferir renda, prestar serviços e adquirir patrimônio através de atividades que não são consideradas “essenciais”, desde que, não haja violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades.

Cabe ressaltar que à primeira corrente não importa qual a destinação será dada pela entidade religiosa, estando portanto vinculada diretamente a origem da renda auferida. Não obstante, encontra abrigo em pequena parcela da doutrina. De fato, o entendimento ampliativo adotado pela maioria da doutrina, no sentido de estender o alcance da garantia imunitória, decorre da adequação de sua incidência com a laicidade abrigada na Carta Política. Isto porque, uma vez alicerçado pelo legislador magno a liberdade religiosa, e o desapego do Estado pátrio sobre qualquer religião, a restritividade da hermenêutica normativa acabaria inevitavelmente por cercear tal liberalidade, à medida em que limitaria sua incidência apenas sobre o patrimônio vinculado ao templo, ou as rendas e serviços que tivessem origem estrita à liturgia religiosa. Conceito que não se sustenta atualmente, por denotar concepção simplista da garantia imunitória.

Ademais, é imperioso, para que se vislumbre a efetividade da imunidade tributária apregoada constitucionalmente pelo legislador constituinte, que a entidade religiosa sofra fiscalizações periódicas, com o intuito de investigar se a renda auferida está sendo destinada à realização de sua causa finalística. Assim, mister que a associação religiosa apresente, nestes casos, relatórios contábeis que comprovem a

aplicação dos valores em atividades estritamente essenciais, no intuito de valer-se do privilégio imunitório.

Não é demais salientar que, ao receberem o abrigo da norma imunizante, as entidades religiosas não se utilizem de tal privilégio para concorrer de forma desleal com a iniciativa privada. Em vista de que estas últimas são submetidas à altíssimas cargas tributárias, o que ensejaria em descumprimento do Princípio da Liberdade de Concorrência. Deve a entidade religiosa, portanto, manter sempre o emprego da receita de forma correlata ao custeio das atividades essenciais do templo, jamais atuando com finalidade empresarial.

Com efeito, o augusto Supremo Tribunal Federal tem se posicionado em consonância com a delimitação expansiva do privilégio constitucional em relação aos templos de qualquer culto, relacionando-se, como se evidenciou, com a Teoria Moderna, também chamada Templo-Entidade. Concluindo-se, o entendimento firmado pela jurisprudência contemporânea é de que a imunidade subjetiva refere-se a entidade, conforme já destacou-se, e não a um determinado bem vinculado ao templo. Assim, a expressão “templos de qualquer culto” deve receber interpretação abrangente, incluindo não só as igrejas, como seus anexos, a renda proveniente de alugueres e até mesmo lotes de terrenos, desde que relacionados as suas atividades essenciais.

Em relação à temática objeto da pesquisa, é importante salientar que não se visou esgotar todas as suas possibilidades, mas tão somente elaborar panorama atual do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a questão através de exemplos pontuais. Até mesmo porque, a incidência tributária no plano fático é de riqueza ímpar, o que torna inviável tratar cada caso analiticamente. Dessa forma, mister ao operador do direito, ao ser enfrentado por tão vasto tema, que promova uma visão sistemática da Carta Magna, a fim de compreender os dispositivos constitucionais que versam sobre a garantia imunitória sob a ótica do princípio da laicidade.

De fato, vê-se a ampliação do alcance da garantia imunitória constitucional como entendimento mais progressista, no sentido de encontrar, ao fim e ao cabo, a interpretação desejada pelo legislador constituinte pátrio. Conclui-se assim, que somente se vê resguardado tal direito, e sua efetiva fruição, se a interpretação normativa se der de forma mais extensiva possível, desde que, respeitado o princípio da livre concorrência, e não seja utilizada para, sob o manto da fé, promover atos que visem o enriquecimento ilícito, fato este, que afeta toda a ordem tributária nacional.

REFERÊNCIAS

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1999.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMERICANOS, Organização dos Estados. **Pacto de San José da Costa Rica**. San José, 1969. Disponível em:
<<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

BALEEIRO, Aliomar apud NEVES DA SILVA, Edgard e MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 311.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BAUBÉROT, Jean; MILOT, Micheline e BLANCARTE, Roberto. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**, França: Senado Francês, 2005. Disponível em:
<<http://www.bulevoador.com.br/2009/09/declaracao-universal-da-laicidade-no-seculo-xxi/>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

BLANCARTE, Roberto. O porquê de um Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BRASIL, Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 29 Out. 2015.

_____, Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1937. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 29 Out. 2015.

_____, Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 29 Out. 2015.

_____, Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 29 Out. 2015.

_____, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 26 Out. 2015.

_____, Superior Tribunal Federal. Acórdão julgado por unanimidade, que reconheceu o direito de a instituição religiosa deixar de recolher o IPTU referente à área em que se localiza seu cemitério. Recurso Extraordinário nº 578562/BA. Sociedade da Igreja de São Jorge, Cemitério Britânico e Município de Salvador. Relator: Min. Eros Grau. Dje 21 Mai. 2005. **STF**: Jurisprudência, 2005. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2918874/recurso-extraordinario-re-578562-ba>>. Acesso em: 21 Nov. 2015

_____, Superior Tribunal Federal. Acórdão que deu provimento ao Recurso Extraordinário, no sentido de considerar ilegítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Recurso Extraordinário nº 325822. Mitra Diocesana de Jales e Outras e Prefeito Municipal de Jales. Relator: Min. Gilmar Mendes. Dje 18 Fev. 2002. **STF**: Jurisprudência, 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+325822%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+325822%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/avch36s>>. Acesso em: 19 Nov. 2015

_____, Superior Tribunal Federal. Acórdão que proferiu entendimento de alcance da imunidade tributária sobre estacionamento em área interna da entidade, desde que destinada a renda ao custeio de suas atividades. Recurso Extraordinário nº 144900/SP. Associação Hospital Osvaldo Cruz e Município de São Paulo. Relator: Min. Ilmar Galvão. Dje 22 Abr. 1997. **STF**: Jurisprudência, 1997. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742503/recurso-extraordinario-re-144900-sp>>. Acesso em: 20 Nov. 2015

_____, Tribunal de Justiça do RS. Acórdão que negou provimento à apelação cível entendendo que não se aplica o alínea c, do inciso VI, do art. 150 da CF sobre eventuais serviços de filantropia ou de assistência social prestados por instituições

religiosas. Apelação e Reexame Necessário nº 70006169403. Município de Canela e Mitra da Diocese de Novo Hamburgo. Relator: Des. Roque Joaquim Volkweiss, Dje 28 Mai. 2003. **TJRS**: Jurisprudência, 2003. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70006169403%26num_processo%3D70006169403%26codEmenta%3D622312+Imunidade+tribut%C3%A1ria+estacionamentos++++&proxystyleheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70006169403&comarca=COMARCA%20DE%20CANELA&dtJulg=28/05/2003&relator=Roque%20Joaquim%20Volkweiss&aba=juris>. Acesso em: 19 Nov. 2015.

_____, Superior Tribunal de Justiça. Acórdão que julgou improcedente por unanimidade Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2076. ADI 2076. Partido Social Liberal (PSL) e Assembleia Legislativa do Estado do Acre. Relator: Ministro Carlos Velloso. Dje 15 de Ago. 2002. **STJ**: Jurisprudência, 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375324>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

_____, Supremo Tribunal Federal. Acórdão que julgou improcedente Recurso Extraordinário para aplicação da imunidade tributária sobre Contribuição Sindical. RE nº 129.930. Igreja Primitiva de Jesus no Brasil e Sindicato dos hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratório de Pesquisas e Análises Clínicas e Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Dje 07 de Maio de 1991. **STF**: Jurisprudência, 1991. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751967/recurso-extraordinario-re-129930-sp>>. Acesso em: 07 Nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão que julgou procedente Recurso Extraordinário entendendo que o § 5º do artigo 184 da Constituição versa sobre imunidade relativa aos títulos da dívida agrária, e não isenção. RE nº 168.110-DF. Ministério Público Federal e José Arnaldo da Fonseca, João Carlos de Petribu de Carli e José Eduardo Guimarães Alves. Relator: Ministro Moreira Alves. Dje 19 de Maio de 2000. **STF**: Jurisprudência, 2000. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/780112/recurso-extraordinario-re-168110-df>>. Acesso em: 07 Nov. 2015.

CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de empresa**. Vol.1. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CORRÊA DA COSTA, Maria Emília. Apontamentos sobre a liberdade religiosa e a formação do Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

COSTA, Helena Regina. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DANIELI FILHO, Eloi Cezar e PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 19, 2010, Fortaleza. **Anais**. Fortaleza: CONPEDI, 2010. Disponível em: <[https://s3.amazonaws.com/conpedi2/antiores/XIX+Encontro+Nacional+-+UFC-Fortaleza+\(09%2C+10%2C+11+e+12+de+junho+de+2010\).pdf](https://s3.amazonaws.com/conpedi2/antiores/XIX+Encontro+Nacional+-+UFC-Fortaleza+(09%2C+10%2C+11+e+12+de+junho+de+2010).pdf)>. Acesso em: 27 Out. 2015.

DUARTE, Cynthia de Oliveira. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2009. 36 p. Dissertação (Pós-Graduação) – Curso de Pós-Graduação *latu sensu* em Auditoria de Tributos Municipais, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=imunidade_templo.pdf>. Acesso em: 21 Jun. 2015.

FERREIRA DE SOUZA, Mauro. **A Igreja e o Estado: Uma análise da separação da Igreja Católica do Estado Brasileiro na Constituição de 1891**. São Paulo: Faculdade de Ciência da Religião da Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2007. 211 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://tede.mackenzie.com.br/tde_arquivos/3/TDE-2008-04-15T165943Z-437/Publico/Mauro%20Ferreira%20de%20Souza.pdf>. Acesso em: 29 Out. 2015.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária**. São Paulo: RT, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direitos Tributários**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LAFER, Celso. Estado Laico. In: BENEVITES, Maria Vitoria de Mesquita (Org). **Direitos Humanos, Democracia e República** – Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

LOPES DE ALMEIDA, Fábio Portela. **Liberalismo Político, Constitucionalismo e Democracia**. A Questão do ensino religioso nas Escolas Públicas. Belo Horizonte: Argumentum, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito *apud* CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Mar. de 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MIRANDA, Ponte de. **Comentários à Constituição de 1967**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, tomo II.

MORAES, Bernardo Ribeiro de *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NEVES DA SILVA, Edgard e MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ORO, Ari Pedro. A Laicidade na América Latina: uma apreciação antropológica. In: LOREA, Roberto Arruda (Org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

Pleno mantém supressão da frase “sob a proteção de Deus” na Constituição do Acre. In: **Site Oficial do Supremo Tribunal Federal (STF)**. Publicada em 15 Ago. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59125>>. Acesso em: 27 Out. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Religiosa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Jan. de 1996.

SARMENTO, Daniel. O crucifixo nos Tribunais e a laicidade do Estado. In: LOREA, Roberto Arruda (Org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SILVA, José Afonso da *apud* TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

_____, **Curso de direito constitucional positivo**. 21. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, José Manoel da. Imunidades dos Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Nov. de 1996.

SILVA, Plácido de *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SORIANO, Aldir Guedes. **Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

TEPEDINO, Gustavo *apud* DUARTE, Cynthia de Oliveira. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2009. 36 p. Dissertação (Pós-Graduação) – Curso de Pós-Graduação *latu sensu* em Auditoria de Tributos Municipais, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, 2009. Disponível em:

<http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=imunidade_templo.pdf>. Acesso em: 21 Jun. 2015.

TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. 282 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 29 Out. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação – Imunidades e isonomia**. vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. 248 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/.../Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf>. Acesso em: 27 Out. 2015.