

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ  
CURSO DE DIREITO

EDUARDO AUGUSTO DA SILVA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Dificuldades enfrentadas pelos templos de qualquer culto  
e a ofensa à liberdade religiosa**

Recife

2019

EDUARDO AUGUSTO DA SILVA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Dificuldades enfrentadas pelos templos de qualquer culto  
e a ofensa à liberdade religiosa**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução  
Cristã como requisito parcial para obtenção do título de  
Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Bruna Estima Borba

Recife

2019

Ficha catalográfica  
Elaborada pela biblioteca da Faculdade Damas da Instrução Cristã

Silva, Eduardo Augusto da.  
S586i Imunidade tributária: dificuldades enfrentadas pelos templos de qualquer culto e a ofensa à liberdade religiosa / Eduardo Augusto da Silva. - Recife, 2019.  
49 f.

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Bruna Estima Borba.  
Trabalho de conclusão de curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2019.  
Inclui bibliografia

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Religião. 4. Estado laico. I. Borba, Bruna Estima. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

347.73 CDU (22. ed.)

FADIC (2019.1-259)

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ  
CURSO DE DIREITO

EDUARDO AUGUSTO DA SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Dificuldades enfrentadas pelos templos de qualquer culto e a  
ofensa à liberdade religiosa

Defesa Pública em Recife, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente:

---

Examinador (a):

---

Examinador (a):

---

*Com gratidão, dedico este trabalho a Deus,  
que sempre direcionou a minha vida.  
Devo a Ele tudo o que sou.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse ao longo de minha vida, e não somente nestes anos como universitário, mas que em todos os momentos é o maior mestre que alguém pode conhecer.

À Faculdade Damas da Instrução Cristã pelo ambiente criativo e amigável que proporciona.

À Professora Doutora Bruna Estima Borba, pela orientação, apoio e confiança.

Agradeço a minha namorada, heroína que me deu apoio e incentivo nas horas difíceis de desânimo e cansaço.

Meus agradecimentos aos amigos, companheiros de trabalhos e irmãos na amizade que fizeram parte da minha formação e que irão continuar presentes em minha vida com certeza.

*“As religiões, fundamentalmente, não são mais que as diversas encarnações da única verdade. Existe uma só árvore, mas com muitos ramos. Em última análise, a religião é inteiramente interior, pessoal, pois exprime as nossas relações com Deus.”*

*Mahatma Gandhi*

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar as dificuldades encontradas pelos templos de qualquer culto na aplicação da norma constitucional em relação a imunidade tributária e a ofensa à liberdade religiosa. Através de análises dos pressupostos jurisprudências, conceitos doutrinários e sua aplicação na atualidade, buscou-se discutir as dificuldades práticas que essas instituições encontram para alcançar o pleito pela imunidade garantido pelo art. 150, VI “b” da Constituição Federal. Desse modo, foi possível verificar uma série de fatores que prejudicam a aplicabilidade da norma constitucional, particularmente a interpretação equivocada dos três primordiais elementos da norma: templo, culto e religião. Nesse sentido, a problemática prevalecente representa a ausência de regras objetivas balizadoras aptas a auxiliar o intérprete a caracterizar de maneira mais detalhada o contexto que a norma tenciona a proteger. Levando-se em consideração esses aspectos, foi demonstrado que existe uma complexidade na execução da norma imunizante aos templos de qualquer culto. Assim, cabe ao poder judiciário conceder segurança jurídica para o direito a imunidade tributária e estabelecer soluções para a conjuntura atual, enquanto não é estabelecida uma lei complementar para garantir o direito protegido pela Carta Magna.

**Palavras-chave:** Direito tributário. Religião. Estado laico.



## ABSTRACT

The general objective of this work is to analyze the difficulties encountered by the temples of any worship in the application of the constitutional rule in relation to tax immunity and the offense to religious freedom. Through analysis of the presupposed jurisprudence, doctrinal concepts and their application in the present time, it was sought to discuss the practical difficulties that these institutions encounter in reaching the claim for immunity guaranteed by art. 150, VI "b" of the Federal Constitution. Thus, it was possible to verify a series of factors that impair the applicability of the constitutional rule, particularly the misinterpretation of the three main elements of the rule: temple, cult and religion. In this sense, the prevailing problem represents the absence of objective guiding rules capable of helping the interpreter to characterize in a more detailed manner the context that the norm intends to protect. Taking these aspects into consideration, it has been demonstrated that there is a complexity in the execution of the immunizing norm for Temples of Any Worship. Thus, it is up to the judiciary to provide legal certainty for the right to tax immunity and establish solutions for the current situation, while a complementary law is not established to guarantee the right protected by the Magna Carta.

**Keywords:** Tax law. Religion. Lay state.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO: razões para a imunidade religiosa.....</b>	<b>9</b>
<b>2 ASPECTOS CONCEITUAIS QUE CARACTERIZAM OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....</b>	<b>12</b>
2.1 Significado da palavra templo para além da literalidade.....	12
2.2 Compreendendo o culto enquanto manifestação religiosa .....	15
2.3 A importância e abrangência das manifestações religiosas no Brasil atual .....	16
<b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AO DIREITO .....</b>	<b>23</b>
3.1 Significado da imunidade como norma protetiva de valores constitucionais .....	23
3.2 As imunidades no ordenamento jurídico pátrio.....	24
3.3 A imunidade religiosa como garantidora do direito à liberdade de crença .....	30
<b>4 IMUNIDADE E NECESSIDADE DE REGRAMENTO INFRACONSTITUCIONAL: o vazio da norma imunizante.....</b>	<b>32</b>
4.1 Eficácia e aplicabilidade da norma imunizante e o papel da lei complementar .....	32
4.2 A jurisprudência enquanto balizador das controvérsias sobre imunidade.....	37
4.3 Garantindo efetiva imunidade de impostos aos templos de qualquer culto por meio da lei .....	40
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO: razões para a imunidade religiosa

Ao adentrar no estudo das imunidades é preciso saber o porquê de sua existência enquanto limitação ao poder de tributar do Estado. O Estado tem o poder fiscal, ou seja, a capacidade de determinar os tributos que os particulares devem pagar de forma derivada e compulsória. É ele quem cria os tributos e tem o poder de exigí-los a todos que estão sujeitos a sua soberania. Com os templos de qualquer culto não é diferente no aspecto das taxas e contribuições de melhoria. O que diferencia os templos de qualquer culto dos demais contribuintes é que a Constituição Federal garante de certa forma que tais instituições têm o direito de não ser tributado no que tange aos impostos.

No art. 150, VI “b” da Constituição Federal foi garantido o direito à imunidade dos templos de qualquer culto, mesmo não explicitando o que seria o “templo”, essa é uma seara que é aprofundada no decorrer deste estudo, mas o simples fato de não ter na letra da lei o que constitui o templo, a doutrina tenta de certa forma tipificar o que seria o templo, essa é a questão que primeiramente reflete sobre o tema abordado (BRASIL, 1988).

Com a expansão dos mais diversos credos em todo território nacional, menos o Estado deixa de arrecadar os impostos que de certa forma lhe farão falta no orçamento. Mas no que tange ao papel dos templos de qualquer culto na sociedade nota-se uma grande contribuição social, onde o intuito do legislador ao instituir a imunidade para esse tipo de instituição entende que há o direito a imunidade e qualquer ato da administração pública que impeça esse direito de ser concretizado é uma ofensa direta ao direito à liberdade religiosa, que também é uma cláusula pétrea da Constituição.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2010 existiam mais de 14 mil igrejas no país, e dentre os religiosos constatou-se que 86% dos brasileiros se consideram cristãos, com um aumento de 8% no número de pessoas que se declaram espíritas, dados muito relevantes para a reflexão da influência da religião para o meio social (IBGE, 2010). Ao partir para o estudo da imunidade especificamente direcionada aos templos de culto, instituições que possibilitam garantir as pessoas seu direito à Liberdade Religiosa, verifica-se na prática que em muitos casos a administração pública tenta dificultar esse direito garantido pela Constituição. Em vista das dificuldades para que se concretizem o pleito pela imunidade, o direito resguardado dessas instituições viabiliza menores contrariedades para a existência e funcionamento das mesmas.

A própria Constituição estabelece limites ao poder estatal, que são denominadas limitações ao poder de tributar do Estado. Diante desse contexto da Imunidade Tributária garantido pela carta magna, emerge o presente problema: as dificuldades enfrentadas pelos templos de qualquer culto no direito a imunidade e a ofensa a Liberdade Religiosa observadas no âmbito da administração pública e particularmente nas prefeituras de todo o país. Logo, torna-se possível questionar, por que existe tanta complexidade para se garantir o direito a imunidade aos templos de qualquer culto?

Após a exposição sobre algumas das problemáticas para delimitar o que compõe a norma imunizante dos “templos de qualquer culto”, cabe uma análise com foco direcionado à sua aplicabilidade prática. Pode-se destacar que há uma série de fatores que prejudicam a aplicação da norma constitucional, principalmente ao enfrentar a etimologia da palavra dos principais elementos da norma. Contudo, a dificuldade interpretativa dos três elementos a serem estudados – templo, culto e religião – deriva de um mesmo problema: a ausência de regras objetivas balizadoras aptas a auxiliar o intérprete a caracterizar de maneira mais detalhada o contexto que a norma tenciona a proteger.

Com a ausência de prescrição na norma, é certo que são gerados problemas de ordem prática, pois causa-se uma indefinição quanto a incidência ou não da norma ao que se pleiteia. Isto porque não somente tais conceitos carecem de prévia definição jurídica, como também não há previsão alguma pela norma constitucional, de regulamentação legal no que diz respeito aos templos de qualquer culto.

Com o que foi abordado até o momento é possível demonstrar que existem problemas enfrentados pelos templos de qualquer culto, e que cabe ao poder judicial pacificar esse tema para que haja uma segurança jurídica do pleito a imunidade tributária, para que não permaneça a situação atual, onde ao pleitear esse direito as instituições dependem do ato discricionário do poder executivos em todas as esferas.

À vista disso, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar as dificuldades encontradas pelos templos de qualquer culto na aplicação da norma constitucional em relação a imunidade tributária e a ofensa à liberdade religiosa.

Discorrendo sobre os objetivos específicos deste estudo, primeiramente deve-se conceituar templo, culto e religião e analisar a divergência doutrinária sobre o tema e as finalidades essenciais dispostos na jurisprudência. Por último, explicar a liberdade religiosa *versus* o vazio conceitual da norma em análise e uma possível solução a ser implementada pelo legislador.

A metodologia aplicada para a pesquisa é descritiva, qualitativa e bibliográfica com utilização do método dedutivo. Caracteriza-se descritiva pela análise detalhada e minuciosa do objeto de estudo, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Assim como qualitativa, pois esse tipo de abordagem não analisa números para obter resultados e sua preocupação está em compreender o caminho que levou a problemática do tema a partir do aprofundamento de dados não-mensuráveis. Enquanto na bibliográfica são definidas as fontes que serão utilizadas ao longo do estudo, ou seja, os autores que servirão de base para o desenvolvimento do trabalho, a legislação e a jurisprudência, sempre procurando estabelecer um diálogo entre tais fontes e o tema abordado.

No primeiro capítulo será abordada a conceituação de templo, trazendo vários aspectos antropológicos que permeiam essa definição e nos mesmos seguimentos o conceito de culto, termo utilizado na sociedade com diversos desdobramentos desde a Idade Antiga. Como última discussão deste capítulo será retratada um tema muito repleto e global, a religião.

Para o segundo capítulo, o direito ao tema será empregado por meio da análise a partir dos pressupostos jurisprudências, conceitos doutrinários e a aplicação na atualidade. Serão apresentados casos práticos, decisões divergentes, entendimentos da administração pública sobre o tema e o poder discricionário dado ao poder executivo, além da lide entre isenção e imunidade tributária.

No terceiro capítulo é feito um estudo sobre o vazio deixado pelo legislador quanto à norma imunizante, e possíveis soluções jurídicas que podem ser aplicadas para sanar a celeuma que existe na execução da norma imunizante aos templos de qualquer culto.

## 2 ASPECTOS CONCEITUAIS QUE CARACTERIZAM OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Inicialmente, serão discutidos aspectos conceituais que são inerentes ao presente trabalho, é através deles que se pode ter uma primeira impressão sobre o estudo em questão, tendo como norte vários tipos de manifestações religiosas pelo mundo e suas características.

### 2.1 Significado da palavra templo para além da literalidade

Segundo o art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal, é vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de templos de qualquer culto (BRASIL, 1988). A palavra “templo” é utilizada como sinônimo de instituição e não alude restritivamente ao prédio em que são celebrados os ritos, englobando também a casa paroquial, cemitérios religiosos e terrenos utilizados como estacionamento da instituição. Uma melhor opção teria sido falar em “imunidades religiosas”:

[...]3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004) (BRASIL, 2002).

A imunidade dos templos visa preservar a religião da influência do Estado, adensando a separação histórica que se estabeleceu primeiro entre a Igreja Católica e o Estado Brasileiro, com a Constituição Republicana de 1891, e posteriormente entre o poder público e qualquer culto religioso, como impôs o art. 19, I da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O alcance não se restringe somente aos impostos, *stricto sensu*, sobre patrimônio, renda e serviços vinculados as atividades essenciais ou delas decorrentes, englobando também, qualquer imposto que venha a gravar o patrimônio da entidade, como é de se falar do IOF.

De forma geral, podemos descrever “templo” como edifício ou sagrado direcionado ao culto religioso. Ao descrever sobre os templos para os cristãos, o mesmo é considerado um lugar sagrado, onde ocorre a manifestação dos fiéis a glória do senhor Jesus Cristo, em lugar destinado a busca da presença dele e também a sua adoração. O próprio Cristianismo em suas escrituras sagradas, a Bíblia, usa a palavra templo para definir a presença de Jesus naquele

lugar. A Bíblia descreve em alguns trechos que antes de sua ressurreição as pregações eram feitas ao ar livre, em montes, nas praças ou até as margens dos rios, pois para o povo de Deus ele é a própria igreja. Como demonstrado, a igreja não se define exatamente um local fechado ou precisamente edificado, Jesus defendia com firmeza que o templo é “casa de oração”, como cita a Bíblia (1989, p. 1018): “Entrando no Templo, começou a expulsar os vendedores dizendo-lhes: Está escrito: minha casa será uma casa de oração! E vede como vós as transformastes num covil de ladrões” (Lc 19:45).

Após a ressurreição de Jesus, ele havia dito que quando duas pessoas se reúnem em seu nome ele estaria presente, pois nunca abandonaria seu povo. Dessa forma, pode-se diferenciar o templo de uma casa comum a partir da união de duas ou mais pessoas em nome de Jesus, seja por canção, palavras ou gestos. Isso permitiu a motivação dos discípulos na seguinte passagem presente na Bíblia (1989, p. 1025): “E permaneciam continuamente no templo bendizendo a Deus” (Lc 24:53).

Entrando na cealeuma cristã, o corpo é considerado templo e morada do Espírito Santo, como está escrito em I Coríntios 6:19 (BÍBLIA, 1989, p. 1113): “Ou não sabeis que o vosso corpo é um templo do Espírito Santo, que está em vós e que recebestes de Deus? E que não sois senhores de vós mesmos?”.

Diferentemente dos cristãos, temos os judaístas, que tradicionalmente tem a sinagoga como lugar para a oração comum e leitura da Torá. Esta última, representa os 5 livros de Moisés e sempre está colocada na “Arca Sagrada”, armário ornamental específico para comportar rolos da Torá situado na parede leste da sinagoga, a qual constitui a direção de Jerusalém. Para eles, não a necessidade de recintos assim institucionalizados, a comunidade de oração pode reunir-se ao ar livre, nas casas particulares, em ginásios esportivos ou mesmo em salas.

Como bem relata Ginzler: “Eles oram lá onde encontram um lugar para orar. O fervor e a eficácia da oração, a certeza de que a oração chegar ao trono do Altíssimo, não depende do “Lugar” (SCHERER, 2005, p. 158).

Já a mesquita é o templo dos islâmicos, é o “lugar de prostração na oração” ou lugar de reunião, servindo para oração comum ou estudo. Ligados as mesquitas há muitas vezes uma escola e instituições sociais para os peregrinos, pobres e enfermos que a procuram. Em diversos lugares existem muitas mesquitas improvisadas, como por exemplo em residências, fábricas ou ambientes semelhantes, ao ponto que para construir uma nova mesquita muitas vezes faltam recursos ou até mesmo autorização.

Para os budistas os deuses não desempenham nenhum papel, eles acreditam que não há necessidade de venerá-los em espaços sagrados, como por exemplo os templos. Às vezes, por

simplicidade, fala-se dos ambientes de culto budista, que na realidade são salas de meditação usadas pelos adeptos. Os locais utilizados para levá-los ao essencial, a iluminação e ao sagrado, são feitos para venerar as recordações do Buda histórico, sendo chamados de estupas, que na nossa realidade se assemelham a túmulos. Durante a prática religiosa, os peregrinos circulam ao redor de um estupa sempre no sentido horário, de modo que o ombro direito esteja para o lado da construção (SCHERER, 2005, p. 160).

Por outro lado, temos religiões que derivam da África, conhecidas como religiões de matriz africana, como é o caso do candomblé e a umbanda. O candomblé é originário diretamente do continente africano, sendo trazida ao Brasil junto com o período da escravidão que se deu nos anos de seu descobrimento. Já umbanda originou-se no Brasil, sendo de certa forma uma junção de elementos africanos (orixás e culto aos antepassados), indígenas (culto aos antepassados e elementos da natureza), do Catolicismo (os negros africanos sincretizaram o Cristianismo e seus santos trazidos pelos europeus ao país) e do Espiritismo (fundamentos espíritas, reencarnação, lei do “karma”, progresso espiritual, etc.). Uma semelhança entre essas duas entidades religiosas é que seus cultos são realizados em Terreiros, o que pra eles seriam o templo. É nesse local que se realizam as atividades provenientes da religião, como os sacrifícios, a batida da macumba e rituais de forma geral.

Dando continuidade à abordagem sobre as entidades religiosas temos os espíritas, cuja origem deriva de Alan Kardec, francês do século XIX. O centro espírita é onde ocorre os ritos dos seus seguidores, bem como atividades diversas, que vão desde o encontro para os iniciantes na vida espírita, tratamentos espirituais, desenvolvimento mediúnico, encontro da mocidade e também ações assistenciais e sociais. Assim como descreve Emmanuel:

Um templo espírita, revivendo o Cristianismo, é um lar de solidariedade humana, em que os irmãos mais fortes são apoio aos mais fracos e em que os mais felizes são trazidos ao amparo dos que gemem sob o infortúnio (XAVIER; VIEIRA, 2001, p. 222).

No Brasil existe uma grande variedade de credos, onde cada indivíduo se identifica de uma forma. No que tange ao “templo”, é de se falar que em todos há uma percepção diferente a respeito do mesmo, tanto de forma material ou espiritual. Templo é algo muito subjetivo que para alguns é uma estrutura sagrada, enquanto para outros não passa de uma edificação. Essa lide é o que remete a desvendar o dilema do que seria templo, o que o legislador objetivou a proporcionar a essas entidades religiosas através da concessão da imunidade de imposto garantida pela Constituição Federal. Por esse vazio da norma, leva-se o poder público a agir com atos discricionários, ao julgar no direito em dizer o que é um templo, o que foge da



realidade da administração pública. Deve-se atentar ao princípio da legalidade, o Estado só pode agir se houver previsão legal, o que não ocorre na prática, acontecendo de fato de o poder exigir que o contribuinte (entidade religiosa) esteja sem débitos para conceder a imunidade, ou até mesmo que se tenha algo edificado para que seja considerado templo.

Na verdade, a imunidade que o legislador quis conceder foi às entidades religiosas e não exatamente ao “templo” no sentido estrito da palavra. Não é à toa que existem jurisprudências que entendem que o conceito de imunidade deve se estender a todo patrimônio, renda e serviços prestados pelas entidades religiosas. Esse é o contexto por exemplo do estacionamento de uma igreja ou até de uma quadra esportiva utilizada pelos fiéis para realizar suas atividades. Faz-se necessário abordar que alguns municípios exigem que a entidade demonstre que naquele local existe um “Templo”, o que é incoerente, pois o ônus da prova cabe a administração pública instituir meios que se façam para provar a existência ou não da materialidade solicitada pelo requerente.

## 2.2 Compreendendo o culto enquanto manifestação religiosa

O rito é algo importante para o Judaísmo, é ele quem estrutura e ordena o que será essencial numa comunidade e que pode ser executado em comum pelos fiéis. De certa forma se cria uma familiaridade e molda-se reencontro das pessoas. Esse último acontece na sinagoga, lugar de oração comunitária e partilha familiar. Esse encontro público é uma realização coletiva da aliança, que é extraída da Torá em dois dias na semana, no shabbat e dias de festa, onde são lidos trechos da Torá e dos profetas. Um exemplo dado por Ginzel:

Na antiga Alemanha Oriental só poucas pessoas eram capazes de ler a Torá no original hebraico sem as vogais, o que exige muita prática e conhecimento. Deu-se um jeito – fazendo-se a leitura a partir da Bíblia impressa. Assim celebrava-se o culto divino, preservando-se a tradição, mantinha-se a continuidade. Hoje isso é base do renascimento da vida judaica que está se manifestando atualmente (SCHERER, 2005, p. 157).

O que se pratica por todas as devoções cristãs é a reunião da comunidade no culto divino. Para alguns, a reunião chama-se missa, culto, encontro, sacramento ou até mesmo reunião. Por via de regra é realizado o culto aos domingos, que para eles é o início da semana. Dentro desse meio chamado culto, ocorre alguns ritos próprios da entidade religiosa como é o caso do batismo, casamento e enterros. Geralmente a reunião da comunidade cristã se dá para o culto divino, com a função de tornar presente através de salmos, orações e cânticos.

Na Constituição brasileira, a imunidade dos templos de qualquer culto está relacionada à promoção da liberdade de crença e de culto, assegurada pela Constituição em seu art. 5º, VI, como direito individual de todos os cidadãos e, portanto, como cláusula pétrea (BRASIL, 1988).

A imunidade visa evitar que, por meio de imposições tributárias, o Estado exerça pressões para fomentar, desestimular, ou mesmo inibir a realização de certas práticas religiosas.

### 2.3 A importância e abrangência das manifestações religiosas no Brasil atual

A liberdade religiosa é tema da mais alta relevância na contemporaneidade. Em uma sociedade como a brasileira, onde a diversidade religiosa é enorme devido às invasões, à colonização, à presença de escravos africanos e às constantes migrações, é admirável que as culturas de origem nativa tenham se preservado e se manifestado no mundo urbano. A liberdade religiosa é tida como o mais sagrado dos direitos, compreendendo até mesmo a liberdade de não crer. A liberdade de crença não se localiza no Estado, mas é um elemento da própria individualidade; a liberdade de orientar a fé de cada um, seus valores e sua perspectiva em relação à vida. A liberdade de crença, portanto, diz respeito e envolve a esfera da intimidade e da privacidade, enquanto que a liberdade de culto é a exteriorização e a demonstração plena da liberdade de religião que reside interiormente.

Na Constituição de 1824 existia a predominância da influência de uma igreja como sendo dominante no Estado, que era a Igreja Católica Apostólica Romana. O art. 5 dessa Constituição consagrava essa igreja como predominante:

Art. 5. A Religião Catholica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo (BRASIL, 1824).

Entretanto, na Constituição de 1891 houve uma mudança de paradigma, ficando a liberdade dos indivíduos em evidência. Tal mudança constou no art. 72, §3 da Constituição:

Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:  
 § 3º 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 (BRASIL, 1891).

Essa previsão ficou como um marco, sendo seguida por todas as Constituições posteriores. Assim, a Constituição Federal quando consagrou essa inviolabilidade de crença religiosa protegeu ao mesmo tempo o direito à liberdade de culto e de toda sua liturgia.

O saudoso mestre Canotilho salienta que houve uma quebra de paradigma em relação a unidade da cristandade, se dando a aparição de minorias religiosas, que também defendiam seu direito de ter uma verdadeira fé:

Esta defesa da liberdade religiosa postulava, pelo menos, a ideia de tolerância religiosa e a proibição do Estado em impor ao foro íntimo de crente uma religião oficial. Por este facto, alguns autores, como G. Jellnek, vão mesmo ao ponto de ver uma luta pela liberdade religiosa a verdadeira origem dos direitos fundamentais. Parece, porém, que se tratava mais da ideia de tolerância religiosa para os credos diferentes do que propriamente da concepção da liberdade de religião e crença, como direito inalienável do homem, tal como veio a ser a proclamação dos modernos documentos constitucionais (CANOTILHO, 2003, p. 383).

Quanto a predominância de uma religião sobre outra, a própria Constituição Federal no seu art. 19, §1, veda o embaraço entre outras ações, podendo ele contribuir para que juntos atendam o interesse público em questão:

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 pública (BRASIL, 1988).

Um ponto muito discutido é a presença de símbolos religiosos nas repartições públicas, onde muitos juristas e movimentos sociais entendem como interferência na liberdade religiosa ou no Estado Laico. Essa questão foi decidida em julgamento no Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em 2016, ao ser tomada uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que após vários pedidos formulados aquela presidência para que retirassem os crucifixos dos fóruns e varas, decidiu por orientar que as unidades do Judiciário local retirassem crucifixos de seus edifícios. O relator da matéria no CNJ foi o Conselheiro Emanuel Campelo, que considerou que a mera exposição de símbolos religiosos em repartições públicas não fere a laicidade do Estado, nem ao menos a liberdade religiosa, pois segundo ele essa simbologia reflete a historicidade da cultura brasileira, e são símbolos que fazem parte do costume cultural:

A proibição ou retirada dos símbolos religiosos existentes em repartições públicas ou em salas de sessões de Tribunais responde à visão preconceituosa daqueles que pretendem apagar os vestígios de uma civilização cristã invocando a laicidade do Estado, quando, na verdade, professam um laicismo mais próximo do ateísmo do que da posição equilibrada da separação entre Igreja e Estado (ZIMBRÃO, 2016).

Ele ressalta em sua decisão a importância histórica que essa simbologia tem para com o poder judiciário, e até para a própria história do Brasil:

Evidencio, assim, que para acolher a pretensão de retirada de símbolos religiosos sob o argumento de ser o Estado laico, seria necessário, também, extinguir feriados nacionais religiosos, abolir símbolos nacionais, modificar nomes de cidades, e até alterar o preâmbulo da Constituição Federal, afirma (ZIMBRÃO, 2016).

Ao fim do seu relatório ele conclui fazendo a seguinte afirmativa que sua decisão tem como base a não discriminação de qualquer religião: “Os símbolos religiosos podem compor as salas do Poder Judiciário, sem ferir a liberdade religiosa, e que não se pode impor a sua retirada de todos os tribunais, indiscriminadamente” (ZIMBRÃO, 2016).

Um país pode adotar, por exemplo, uma religião oficial, mas permitir que seus cidadãos pratiquem outras religiões que não aquela. Esse é o caso por exemplo de países como a Dinamarca e Reino Unido.

No último Censo Demográfico realizado em 2010 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Brasil continua sendo o país com a maior quantidade de pessoas que professam a fé cristã Católica, mas esse estudo mostrou que a igreja em questão teve uma redução de 1,7 milhões de fies, representando um percentual de 12,2% (IBGE, 2010). Um dos fatores para essa redução é a expansão de outros seguimentos cristãos, como é o caso das correntes evangélicas.

Antes desse último recenseamento o que se tinha era um crescimento do número de católicos num ritmo não tão crescente. A previsão é que em torno de 30 anos o número de católicos e evangélicos sejam equivalentes em relação a população. No gráfico 1 é possível verificar que entre os anos de 1872 e 1970, a perda de católicos foi equivalente a 7,9%, entretanto nos últimos 20 anos analisados (gráfico 1; gráfico 2) essa redução foi ainda maior, chegando aos impressionantes 22% (IBGE, 2010).

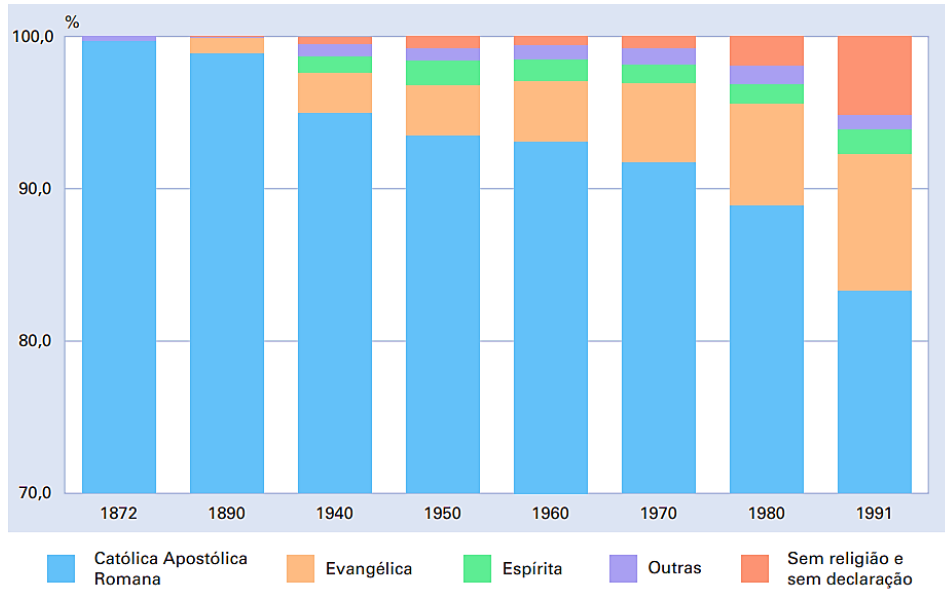
Assim descreveu o demógrafo da Escola Nacional de Estatística, José Eustáquio Diniz, em entrevista concedida a Revista Veja, logo após a divulgação do censo 2010:

“O impacto dessa mudança é grande para a Igreja Católica. A Rússia teve revolução e permaneceu ortodoxa. Os Estados Unidos, mesmo com a Guerra Civil, se mantiveram protestantes. Entre os países grandes, mudanças assim só ocorreram em consequência de guerras e revoluções. No Brasil, a revolução é silenciosa” (AZEVEDO, 2012).

Apesar da majoritariedade, a redução do número de adeptos da fé católica apostólica romana torna-se impactante ao considerar que em 1970 havia 91,8% de brasileiros que se

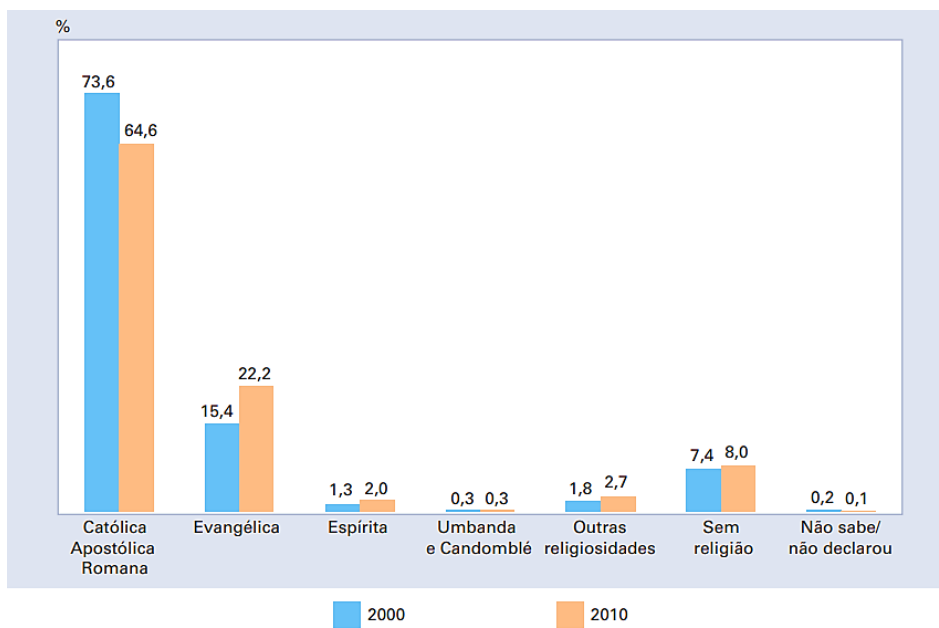
declaravam católicos (gráfico 1), essa margem reduziu para 64,6% em 2010 (gráfico 2) (IBGE, 2010).

Gráfico 1 – Percentual da população brasileira por grupos de religião entre 1872 e 1991.



Fonte: IBGE (2010).

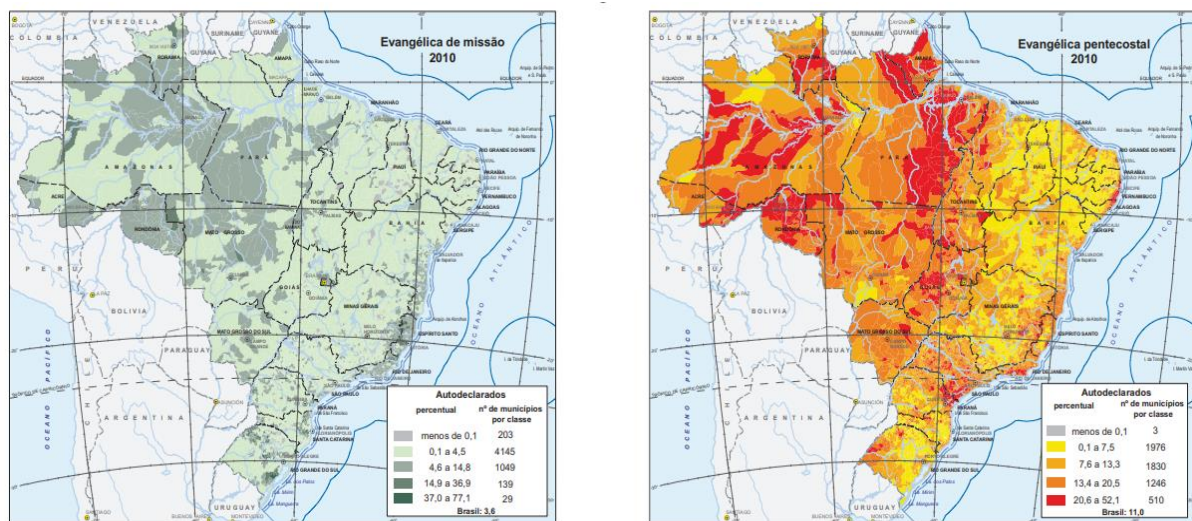
Gráfico 2 – Percentual da população brasileira por grupos de religião entre 2000 e 2010.



Fonte: IBGE (2010).

Um dos motivos para essa migração que foi incentivada pelo aumento de pessoas que se afirmam pentecostais, se deu pela expansão dessa representação religiosa através da inserção em comunidades e periferias das regiões metropolitanas, como observa-se no mapa 1. Esse seguimento evangélico dispõe de uma estrutura mais simplificada, se comparada as igrejas católicas tradicionais, e a ausência dos templos católicos nessas áreas foi a porta de entrada para elevar o número de adeptos de outros seguimentos cristãos.

Mapa 1 – Distribuição da população de evangélicos no Brasil em 2010.



Nota: Evangélica de missão: luterana, presbiteriana, metodista, batista, congregacional, adventista e outras evangélicas de missão; Evangélica pentecostal: Assembleia de Deus, Congregação Cristã, O Brasil para Cristo, Evangelho Quadrangular, Universal do Reino de Deus, Casa de Bênção, Deus é Amor, Maranata, Nova Vida, Comunidade Evangélica, Evangélica Renovada não determinada e outras evangélicas de origem pentecostal.

Fonte: IBGE (2013).

Como melhor descreve o cientista político Cesar Jacob, da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro:

Houve uma mudança na distribuição espacial das pessoas. A Igreja Católica é como um transatlântico, que demora muito para mudar um pouquinho a rota, devido ao tamanho de sua estrutura burocrática. Já os evangélicos são como pequenas embarcações (AZEVEDO, 2012).

A analogia aplicada por Jacob pode ser observada perfeitamente por meio da comparação entre o tempo e o custo para se formar um padre, e de outro lado o período para a formação de um pastor. Enquanto que um padre leva de 8 a 12 anos para completar sua formação, a média para um pastor é em torno de 3 meses.

Fazendo-se um comparativo entre as duas representações religiosas citadas acima tem-se o crescimento da congregação Assembleia de Deus, que segundo o censo de 2010 aparece

em segundo lugar, com aproximadamente 12 milhões de fieis, ficando atrás apenas da Igreja Católica Apostólica Romana (IBGE, 2010). A Assembleia de Deus diferencia-se de outros seguimentos evangélicos através de pregações com valores mais rígidos.

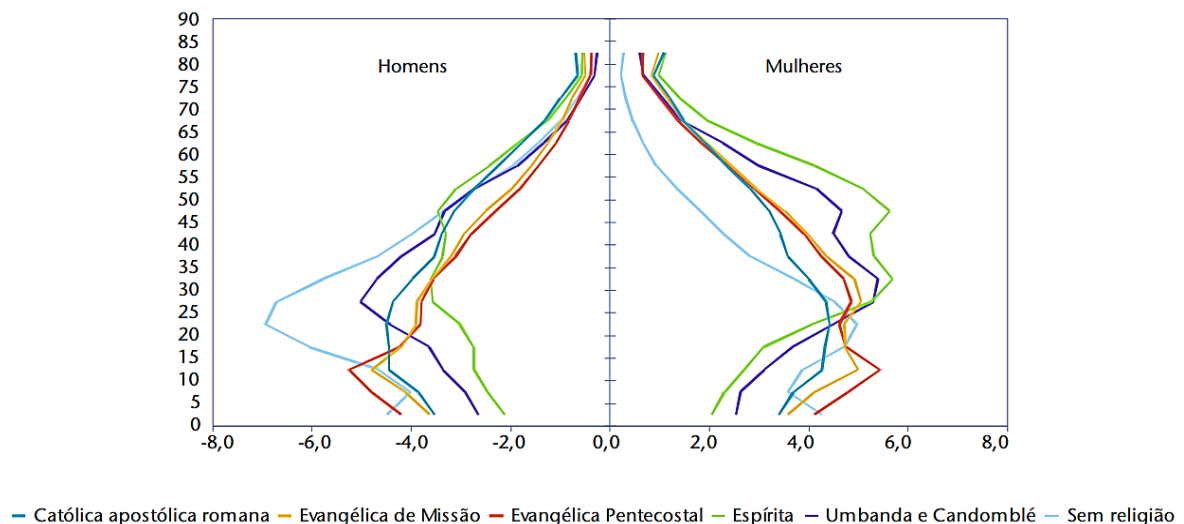
Ainda no censo de 2010, é possível notar que nos 10 anos anteriores foi mantida a proporção de cristãos, fato este decorrente de migração interna, por exemplo, de católicos para as igrejas evangélicas e outras religiões. Um dado que se destacou foi o percentual de 8% que se declararam sem religião. No censo realizado em 2000 essa parcela era representada por 7,4%, composta por 12,5 milhões de pessoas, ao passo que em 2010 alcançou 8%, abrangendo 15 milhões de adeptos (gráfico 2) (IBGE, 2010).

Os espíritas representavam 1,3% da população, esse quantitativo corresponde a cerca de 2,3 milhões de pessoas, números referentes ao censo de 2000. Todavia, no recenseamento em 2010 (IBGE, 2010), obteve-se 2%, representando 3,8 milhões de espíritas (gráfico 2), cuja maior concentração estava na região sudeste do país, com destaque para os estados São Paulo e Rio de Janeiro.

Com relação aos adeptos das religiões de matriz africana, como é o caso da Umbanda e do Candomblé o percentual de 0,3% (gráfico 2) se manteve no censo de 2010 (IBGE, 2010).

Aprofundando os aspectos e características nota-se que os homens estão em maior proporção entre os que se declararam católicos ou sem religião. Ainda em 2010, como demonstrado no gráfico 3, pode-se observar que os católicos representam 65,5% de homens, enquanto as mulheres chegam a 63,8%. Já entre os espíritas, 9,75% são homens enquanto 6,4% são mulheres. Os que mais se declararam são do sexo masculino, já nos demais grupos a mulher representa a minoria (IBGE, 2010).

Gráfico 3 – Pirâmide etária de acordo com sexo e grupos de religião no Brasil em 2010.



Fonte: IBGE (2013).

Por fim, ainda que se respeite a laicidade do Estado brasileiro, deixar desprotegida por falta de normatização infraconstitucional suficiente a imunidade, é ferir a liberdade de crença da grande maioria do povo brasileiro que deseja professar sua religião.



### 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AO DIREITO

A priori, pretende-se abordar os aspectos do instituto das imunidades tributárias aplicando-se ao direito, ao trazer características, espécies e elementos históricos que fizeram as imunidades como são hoje.

#### 3.1 Significado da imunidade como norma protetiva de valores constitucionais

A imunidade religiosa prevista na Carta Magna visa à proteção da liberdade de crença religiosa. Esta, ao lado das liberdades de consciência, convicção política e filosófica, mereceram do legislador originário a inscrição, no art. 5º, incisos VI a VIII, de norma garantidora de seu pleno exercício:

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;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

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 (BRASIL, 1988).

Segundo Moraes (2017, p. 47), a conquista da liberdade de crença descreve-se da seguinte forma:

A abrangência do preceito constitucional é ampla, pois sendo a religião o complexo de princípios que dirigem os pensamentos, ações e adoração do homem para com Deus, acaba por compreender a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto. O constrangimento à pessoa humana de forma a renunciar sua fé representa o desrespeito à diversidade democrática de ideias, filosofias e a própria diversidade espiritual.

Dentro do contexto histórico do Brasil, o período imperial apresentava uma restrição a liberdade religiosa. Até então, a única religião era a cristã, permitida oficialmente pelo Estado, onde apenas a igreja Católica Apostólica Romana era reconhecida oficialmente, entretanto outras também existiam, assim como as indígenas e de matriz africana. Como está instituído na Constituição de 1824:

Art. 5º A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo (BRASIL, 1824).

Com a Proclamação da República no dia 15 de novembro de 1889, o Estado Brasileiro se tornou oficialmente laico. A partir desse momento se garantiu o direito a liberdade religiosa, porém a igreja católica ainda permanecia como religião oficial do Estado.

Como bem retrata José Afonso da Silva:

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 à religião alguma, assim com 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 (SILVA, 2007, p.248).

O princípio da liberdade de crença, está ligado a outro princípio, o da dignidade da pessoa humana. Isto se deve ao fato da impossibilidade de uma democracia ocorrer na ausência do respeito a dignidade ou liberdade religiosa de cada um. Nesse sentido, Aldair Guedes Soriano se posiciona:

A Constituição de 1988, no art. 1º, inciso III, consagrou o princípio da dignidade da pessoa humana. Esse princípio, aliás, tem um alcance universal. Entretanto não há que se falar em dignidade da pessoa humana diante da restrição da liberdade religiosa ou da inexistência de liberdade no sentido mais lato. Por outro lado, a tolerância religiosa, entendida como um profundo respeito à convicção religiosa de outrem, é um fator que promove a paz e fraternidade entre os povos (SORIANO, 2002, p.17).

À vista disso, além da imunidade religiosa a Constituição preserva também da tributação dos impostos outros valores, no que se entende genericamente por exclusões de incidência qualificadas constitucionalmente. Nesse sentido, serão examinadas a seguir as imunidades reconhecidas pelo legislador originário.

### 3.2 As imunidades no ordenamento jurídico pátrio

A imunidade através de considerações de Sacha Calmon pode ser conceituada da seguinte forma: “Uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional” (COELHO, 2008, p. 171).

Numa breve retrospectiva da evolução que ocorreu no instituto das imunidades tributárias, temos sucessivos textos fundamentais que descrevem como ocorreu em cada Constituição e normas que fizeram parte do nosso ordenamento jurídico.

A Constituição de 1824, trazia muito pouco da matéria de direito tributário, só existiam três artigos que foram mencionados sobre a matéria, que era os art. 170 ao 172 (BRASIL, 1824).

Já no artigo 179 da mesma Constituição, começava a falar brevemente sobre direitos fundamentais e tributação, a princípio a imunidade não havia sido colocada no texto constitucional, ao contrário, dizia o seguinte:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres (BRASIL, 1824).

Como descrito, ninguém será isento de contribuir com as despesas do Estado, esse preceito consagrou o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

No art. 179, XVI, da Constituição de 1824, não permitia nenhum privilégio, principalmente a nobreza da época:

XVI. Ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade pública (BRASIL, 1824).

O Marechal Manoel Deodoro da Fonseca em 07 de janeiro de 1890 instituiu o decreto que proibia que a autoridade federal e os estados menores intervirem nas instituições religiosas como bem preceitua os artigos 1º, 2º, 3º e 4º do decreto 119-A de 1890:

Art. 1º É prohibido á autoridade federal, assim como á dos Estados federados, expedir leis, regulamentos, ou actos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e crear differenças entre os habitantes do paiz, ou nos serviços sustentados á custa do orçamento, por motivo de crenças, ou opiniões philosophicas ou religiosas.

Art. 2º a todas as confissões religiosas pertence por igual a faculdade de exercerem o seu culto, regerem-se segundo a sua fé e não serem contrariadas nos actos particulares ou publicos, que interessem o exercicio deste decreto.

Art. 3º A liberdade aqui instituida abrange não só os individuos nos actos individuaes, sinão tabem as igrejas, associações e institutos em que se acharem agremiados; cabendo a todos o pleno direito de se constituirem e viverem collectivamente, segundo o seu credo e a sua disciplina, sem intervenção do poder publico.

Art. 4º Fica extincto o padroado com todas as suas instituições, recursos e prerrogativas (BRASIL, 1890).

Já na Constituição de 1891, se encontra a palavra isenção, de produção de outros Estados por onde se exporta-se:

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:  
 2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.  
 § 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados (BRASIL, 1891).

O intuito dessa norma é vedar a os Estados membros e a própria União de criar impostos de trânsito em todo território nacional:

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:  
 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem (BRASIL, 1891).

O Estado não podia estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos, como bem descre o art. 11, 2º:

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:  
 2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (BRASIL, 1891).

A imunidade recíproca também ganhou descrição na carta de 1891, onde a mesma permaneceu em todas as constituições republicanas, um detalhe presente nessa Constituição é que não abrangia os Municípios, pois o sistema federativo da época nesse texto fundamental não o considerava:

Art. 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente (BRASIL, 1891).

Já na Constituição de 1934, manteve a proibição de embaraço aos cultos, e também sobre os combustíveis produzidos no país para motores de explosão. Também existia a vedação de cobrança de qualquer denominação que gravem ou perturbem a livre circulação de pessoas e bens e dos veículos de transporte, como bem descreve o art. 17:

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;  
 VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;  
 IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem (BRASIL, 1934).

Um ponto interessante que merece ser destacado é que a mesma carta de 1934, trouxe pela primeira vez no texto fundamental a imunidade recíproca dos entes políticos, dessa vez incluindo os Municípios:

Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
X - Tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos (BRASIL, 1934).

Por fim, na carta de 1934, ainda preceitua que a imunidade abrange os impostos que gravem diretamente algumas profissões como a de escritor, jornalista ou professor:

Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor (BRASIL, 1934).

A Constituição de 1937 foi uma que menos se preocupou com as questões ligadas a imunidade. A priori ressalta-se que ela veda o embaraço aos cultos, como descrito no art. 32, alíneas “b” e “c”, mantém a imunidade recíproca entre os entes políticos:

Art. 32 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;  
c) tributar bens, renda e serviços uns dos outros (BRASIL, 1937).

Na carta magna de 1946, o texto original apresentava a palavra “isenção” dos impostos de consumo, aos quais a lei classificasse como mínimo indispensável a habitação, alimentação, vestuário e o tratamento médico das pessoas de pouca capacidade econômica:

Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (BRASIL, 1946).

Já na mesma Constituição, havia a imunidade recíproca:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo (BRASIL, 1946).

A imunidade concedida aos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de impressão de assistência social, está prevista no art. 31, V, “a” e “b”. Também se tem a imunidade concedida aos papéis de impressão exclusiva de jornais, periódicos e livros no art. 31, V, “c”.

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:  
 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;  
 c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (BRASIL, 1946).

Havia também imunidade no art. 203, com relação aos gravames diretos e também a remuneração de professores e jornalistas. Tal imunidade se deu através da Emenda Constitucional nº 9, de 1964, e dela se excluiu os impostos gerais:

Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV) (BRASIL, 1964).

Em se tratando de Emenda Constitucional, destaca-se a nº 10, de 1964, que consagrou a imunidade das propriedades no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, ou na transferência da propriedade desapropriada, bem como prevê o art. 147, §6 da Constituição de 1946:

Art. 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos.  
 § 6º Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada (BRASIL, 1964).

O texto constitucional de 1967 não trouxe muitas mudanças no tocante a imunidade, ficando mantida basicamente o que já havia na Constituição de 1946:

Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 III - criar imposto sobre:  
 a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;  
 b) templos de qualquer culto;  
 c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;  
 d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão  
 § 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento

tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte (BRASIL, 1946).

Essa mesma Constituição, prevê o instituto da imunidade sobre impostos que incidem sobre a propriedade, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Rural sobre as pequenas glebas:

Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (BRASIL, 1946).

Em relação ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis sobre direitos reais de garantia, o art. 24, I, da Constituição de 1967 descreve:

Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis (BRASIL, 1967).

Ainda sobre as propriedades desapropriadas para fins de reforma agrária retrata o art. 157, §6º na mesma Constituição:

Art. 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

§ 6º - Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada (BRASIL, 1967).

No ordenamento podemos encontrar três institutos, são eles: a não incidência (por exemplo, as imunidades), as isenções e a fixação de alíquota zero.

A não incidência está no bojo das hipóteses previstas abstratamente no direito tributário como algo necessário e suficiente para o surgimento de obrigações tributárias, como prevê o art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (BRASIL, 1966).

Como descrito, a imunidade é uma das hipóteses de não incidência, onde a própria Constituição delimita a competência do ente federativo impedindo-o de criar imposto sobre certas situações como hipóteses de não incidência.

Apesar da Constituição Federal fazer uso de várias terminologias para mencionar as imunidades, em nenhum momento em que institui regras utiliza-se a própria palavra imunidade. Dessa maneira, não importa a terminologia que foi empregada se a limitação utilizada pela Constituição se trata da imunidade pura e simples.

Outra hipótese é o instituto da isenção, que consiste de um ato discricionário do ente político que dispensa o pagamento de tributos em determinadas situações, como bem descreve Alexandre (2010, p. 169): “A isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Assim o ente político tem competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em determinadas situações”.

Na administração pública ocorrem bastante equívocos sobre esses conceitos, o que pode prejudicar o requerente de exercer seu direito de petição ao solicitar a imunidade tributária. A diferença básica entre a imunidade e isenção está no fato em que a primeira atua no plano da definição da competência, já a segunda no plano do exercício da competência.

Atualmente na Constituição Federal existem 5 espécies de imunidades tributárias com previsão no artigo 150, cada uma com sua peculiaridade.

### 3.3 A imunidade religiosa como garantidora do direito à liberdade de crença

O Brasil é um país com enorme diversidade religiosa, cuja Constituição Federal garante a população a liberdade de culto, ou seja, o amplo direito a liberdade de crença. A abrangência desta pode ser compreendida por meio do âmbito individual, social e político, visto que, todos possuem o direito de ter e manifestar sua religião ou crença religiosas desde que atendam os princípios legais (CARRAZZA, 2012).

Segundo Silva (1989), a liberdade de crença abrange outras liberdades, tais como: escolha da religião, adesão a qualquer seita religiosa, mudança de religião, descrença, expressar o agnosticismo, assim como a não adesão a qualquer religião. Assim como engloba a liberdade de organização religiosa, que se refere a possibilidade de organização de estabelecimentos e sua relação com o Estado. Todavia, não concebe a liberdade para dificultar o livre exercício das religiões ou crenças.

Como já mencionado, a liberdade de crença está conectada à dignidade da pessoa humana, assim como relata Barreto e Barreto (2001, p. 30):

As imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, a proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto



Máximo. Na república igualitária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.

Entretanto, a imunidade descrita no artigo 150, VI, “b”, integra os cultos com vínculo ao sobrenatural, e que garantam o acesso a experiência religiosa, bem como a liberdade de consciência e crença (CRESPI; KEMPFER, 2013).

O mesmo tema é abordado por Sabbag (2014, p. 359):

O culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares do nosso Estado. Com efeito, é imprescindível a seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º I e IV; 4º, II e VIII, todos da Constituição Federal), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

Pode-se inferir que o instituto da imunidade não contempla as seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, ou aqueles de cunho religioso que fazem referência a algum tipo de violência e ao racismo, pois são incompatíveis com o cumprimento dos princípios da Constituição (SABBAG, 2014).

#### **4 IMUNIDADE E NECESSIDADE DE REGRAMENTO INFRACONSTITUCIONAL: o vazio da norma imunizante**

Como a norma imunizante não é muito clara quanto aos seus aspectos, a aplicação se dá através da interpretação jurisprudencial pelos tribunais superiores. O vazio contido nessa norma poderia ser resolvido através de uma regulamentação por lei complementar, de forma a atender a todo território e unificar o entendimento.

##### 4.1 Eficácia e aplicabilidade da norma imunizante e o papel da lei complementar

O sistema do direito é autogerativo pois cria seus próprios elementos. Para essa criação, é necessário que seja autorreferenciável, ou seja, que tenha em si próprio as suas regras de formação. Portanto, a estrutura do sistema faz com que os seus elementos ditem a forma como outros elementos serão formados. Aqueles elementos são regras de competência. No direito tributário, são as regras de competência tributária.

Assim, a competência tributária traça o desenho das competências legiferantes voltadas à instituição de tributos, assumindo os princípios tributários especial relevância, pois configuram preceitos a serem observados pelo legislador infraconstitucional, no momento da criação das normas jurídicas tributárias.

Logo, o legislador infraconstitucional deve percorrer o caminho determinado pela Constituição Federal, observando atentamente as diretrizes por ela eleitas, como de fato o Código Tributário Nacional (CTN) já o fez.

Em outras palavras, não há como se percorrer o arquétipo de qualquer das espécies tributárias senão em sintonia com as diretrizes vigentes no âmbito do ordenamento jurídico. Então, analisar um tributo requer reconhecer seu contexto, ou seja, o próprio sistema jurídico. Sobre competência tributária, Roque Antônio Carrazza expõe que:

Competência tributária é a aptidão jurídica, que só pessoas políticas possuem para, em caráter privativo, criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos (CARRAZZA, 2003, p. 437-438).

Entretanto, a competência tributária no mundo fático não se revela apenas na criação da norma geral e abstrata, mas também na norma individual e concreta de criação do tributo. Assim, o prefeito ao expedir um decreto sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), um magistrado ao julgar uma causa tributária, o agente da administração encarregado de lavrar

o ato de lançamento, todos eles operam revestidos de competência aqueles envolvidos no processo de criação de tributo (*in abstracto* e *in concreto*) não têm liberdade plena: está adstrito aos limites previstos na Constituição e na Lei Complementar Nacional (Código Tributário Nacional), que se refletem, em essência, nos princípios e garantias fundamentais e nas regras de imunidade.

Aqui, Marco Aurélio Greco reporta-se à ideia de sistema, pois toda atividade tendente a executar a competência tributária deve ser balizada pelas diretrizes impostas pelo próprio ordenamento, respeitando aos axiomas da hierarquia e da validade: “A tributação que não encontra suporte no texto constitucional nem na legislação complementar não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo” (GRECO, 2000, p. 91).

A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo regras de limitação à atribuição de tributar (BRASIL, 1988). Dentre as limitações vemos as normas de imunidade, que se tratam de regras de estrutura normativa, pois se dirigem aos legisladores (compreendido em sentido amplo) das pessoas políticas de direito constitucional interno, determinando que se abstenham de instituir tributos sobre determinadas situações, bens ou pessoas. Além disso, são normas que delineiam o campo impositivo dos entes tributantes.

As imunidades são normas constitucionais completas que não admitem a atuação do legislador infraconstitucional com o objetivo de demarcar o seu conteúdo e alcance. Seu arcabouço está todo delineado no próprio texto constitucional e na legislação complementar nacional, o CTN, não admitindo, nesse aspecto, nenhuma participação do legislador ordinário para alterá-la.

Na definição de Paulo de Barros Carvalho, a imunidade é conceituada como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (CARVALHO, 1999, p. 178).

Sobre o tema, Gilberto de Ulhôa Canto explana sob outra ótica, mas com mesmo rigor científico, que:

Imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação da competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a ele reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas (CANTO, 1964, p. 190).

Ainda, José Wilson Ferreira Sobrinho assevera que, *in verbis*:

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorgar ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência e de conferir ao destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido (SOBRINHO, 1996, p.102).

Assim, no Código Tributário Nacional (CTN) lemos que, *in litteris*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
IV - cobrar imposto sobre:  
b) templos de qualquer culto (BRASIL, 1966).

Com isso, o que o CTN traz como campo material imune nunca pertenceu a competência para tributar do ente federativo, independente da existência de outra norma para lhe dar eficácia. Um Município por exemplo, nunca poderia tributar a um templo requerente, pois sempre soube, desde aquisição do imóvel, que esse era de propriedade dele e que seria construído um templo como de fato acontece.

Não se pode embaraçar o funcionamento em sua totalidade de uma requerente de imunidade, impedindo o seu crescimento, cobrando imposto que não deveria cobrar, descumprindo todo o sistema do direito. A exação municipal é o que traz à baila a norma individual e concreta (que se consubstancia no lançamento e na inscrição em dívida ativa), desobediente ao axioma de hierarquia e que não guarda relação de pertinência com o Código Tributário Nacional:

O respeito incondicional aos princípios evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder (BRASIL, 1993).

Ainda, apesar de vários julgados alegarem em sua fundamentação que apenas existe presunção relativa de que o imóvel em comento estaria cumprindo com as finalidades essenciais da requerente, o que se verifica na verdade é total ausência de provas dos Municípios (isso se depreende dos julgados) de que o imóvel não esteja cumprindo com suas finalidades essenciais, não existindo fundamento de validade na tributação de impostos.

Logo, os lançamentos de IPTU efetuados após a aquisição do imóvel seriam nulas de pleno direito, pois já existia em momento anterior norma tributária que não autorizava sequer a criação de imposto sobre o fato gerador: ser proprietário de imóvel para fins religiosos.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) posicionou-se a respeito do tema, nos seguintes termos:

AgRg no AREsp 380953 / ES AGRADO REGIMENTAL EM AGRADO EM RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - ENTIDADE RELIGIOSA - IMUNIDADE - ALEGAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE - ART. 333, II, DO CPC - ÔNUS DO ENTE MUNICIPAL. 1. Impõe-se ao município o ônus de apresentar prova impeditiva, modificativa e extintiva ao gozo da imunidade constitucional assegurada às entidades religiosas, cabendo àquele demonstrar que os imóveis pertencentes a essas entidades estão desvinculados da destinação institucional. 2. De acordo com o inciso II do art. 333 do CPC, "o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor". 3. Agrado regimental não provido. (AgRg no AREsp 380.953. Rel Min. Eliana Calmon, j. 14.11.2013).

AgRg no AgRg no REsp 799713 / DF PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL. IPVA E IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREVISÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 150, VI, "C"). LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL Nº 343/2001. DESVIRTUAMENTO DO USO. EXCEÇÃO À REGRA. ART. 333, INCISO II, DO CPC. ÔNUS DA PROVA. O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agrado regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada. 2. Sendo a Inspeção São João Bosco entidade assistencial, de acordo com o art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, decorre da própria sistemática legal (Lei Complementar Distrital nº 343/2001) a conclusão da existência de presunção juris tantum (art. 334, IV, do CPC) quanto sua imunidade em relação ao IPTU e IPVA. 3. Caberia ao Distrito Federal, nos termos do inciso II do art. 333 do CPC, apresentar prova impeditiva, modificativa e extintiva quanto à imunidade constitucional, por meio da comprovação de que os imóveis e os imóveis, mencionados nos autos, pertencentes à entidade em questão estão desvinculados da destinação institucional, o que não ocorreu no caso em comento, como se percebe do dirimido pelo acórdão a quo: "Aduz, ainda, o apelante que os bens, sobre os quais recaem os impostos, não estão sendo utilizados para atender suas finalidades essenciais, sendo assim, defeso aplicar aos mesmos a imunidade concedida à autora" (AgRg no AgRg no REsp 799.713. Rel Min. Mauro Campbell Marques, j. 4.02.2010).

Além disso, o fato de não ter existido no momento da aquisição do imóvel um templo erigido não se descaracteriza sua finalidade, pois concretamente fora adquirido para construção de um templo religioso.

Assim, a norma legal que concede a imunidade aos Templos não deve ser interpretada de forma restritiva, visto que, após a aquisição do terreno existe todo um planejamento organizacional e financeiro que deve ser seguido pela Organização Religiosa para construção de um templo, não devendo o ente federado se intrometer no cronograma.

O Código Civil institui os seguintes artigos:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

Omissis.

IV - as organizações religiosas;

Omissis.

§ 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento (BRASIL, 2003).

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (BRASIL, 2002).

Referida norma do Código Civil consagra a liberdade de culto e adoração das entidades religiosas, ficando elas livres para se organizar e saber o momento exato de construção de um templo, pois isso depende de um orçamento da Organização Religiosa.

Estipular prazo para a construção de um templo é o mesmo que interferir no pleno gozo do direito de propriedade da Entidade Religiosa, bem como trata-se uma interferência ilegal na religião, sendo o Brasil um Estado Laico.

Ainda, existe presunção legal de existência de direito da Organização Religiosa em gozar dos benefícios da imunidade, como cita o Código de Processo Civil:

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade (BRASIL, 2015).

A partir do momento que a Organização Religiosa adquire o imóvel em seu nome ela já passará a gozar dos benefícios da imunidade. Senão vejamos.

O direito à imunidade tributária é um direito fundamental. Isto quer dizer que inexistem possibilidade de o legislador ordinário restringir, modificar (diminuir) ou mutilar totalmente ou parcialmente os preceitos fundamentais que versam sobre imunidade tributária.

Verdadeira competência negativa, não cabe à Administração Pública Municipal analisar primeiramente se os requisitos para a imunidade estão sendo cumpridos para só depois reconhecê-la. Não fora dada competência para o município assim proceder.

O que está sendo estudado é a incidência da norma de imunidade em voga não sofrer restrição por nenhuma norma inferior. As normas de imunidade incidem, inclusive, no plano lógico-jurídico, em momento anterior à própria elaboração da lei do ente federado que cria o tributo.

Portanto, a lei tributária municipal adentra no mundo jurídico com a impossibilidade real de instituir, quanto mais lançar e cobrar imposto pertinente ao patrimônio, rendas e serviços de uma Entidade Religiosa.

Por consequência lógica, “ser proprietário de imóvel urbano” não configura-se fato gerador para uma organização religiosa, por imperativo normativo.

Somente se afasta a incidência da norma de imunidade quando o ente federado, no presente caso o Município, comprova por todos os meios de prova admitidos em direito, que não está havendo vinculação do patrimônio, nessa situação às finalidades da Organização Religiosa.

#### 4.2 A jurisprudência enquanto balizador das controvérsias sobre imunidade

A jurisprudência atualmente fortalece muito a aplicação da imunidade aos templos de qualquer culto, isto porque, como há um vazio na norma imunizante coube ao poder judicial dar a interpretação mais adequada, fazendo com que os entes da administração possam cumprir como manda a Constituição Federal.

Primeiramente, destaca-se uma grande celeuma que permeia a imunidade abrangida pelos templos de qualquer culto, pois ao se falar em imposto predial e territorial urbano os requerentes enfrentam dificuldades ao almejar a imunidade ao imóvel que se pretende se realizar o culto.

A maioria dos municípios entendem que enquanto o imóvel for um terreno vazio a norma não se aplica de imediato, pois segundo eles o fato gerador só se dar a partir da edificação. Contudo, como a liberdade religiosa é um direito fundamental e todo direito fundamental tem aplicação imediata, pressupõe-se que o direito a imunidade se dá a partir da aquisição do imóvel.

Dito isso, no Supremo Tribunal Federal (STF) já existe entendimento consolidado através de Recurso Extraordinário, em sede de repercussão geral, esclarecendo que em imóveis temporariamente vagos também se aplica a regra da imunidade. Esse recurso se referiu à imunidade disposta na alínea ‘c’, inciso VI, art. 150 da Constituição Federal, mas o vetor interpretativo da alínea ‘c’ se aplica à alínea ‘b’ (imunidade religiosa):

#### REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 767.332 – MINAS GERAIS

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Imunidade tributária. Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. 3. IPTU. Lote vago. Não incidência. 4. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a

jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Joaquim Barbosa e Roberto Barroso.

Além disso, o Exmo. Ministro Celso de Mello esclareceu ainda mais o entendimento do STF trazendo à colação outro julgado, no qual é possível a leitura de que a imunidade religiosa abrange imóveis vagos, *in litteris*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trespasse do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014)

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLO DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E INCURSÃO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. INCIDÊNCIA. 1. A imunidade do IPTU deferida aos templos de qualquer culto, quando controversa a comprovação da finalidade do imóvel, não enseja o cabimento de recurso extraordinário, por demandar a análise da legislação infraconstitucional, bem como, a incursão no acervo fático-probatório dos autos. Precedentes: AI 595.479-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJe 6/8/2010, e AI 651.138-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 17/8/2007. 2. O recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 3. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: “Direito Tributário. Imunidade de templos religiosos (art. 150, VI, “b” da Constituição Federal). Agravo interno contra decisão que reconheceu a imunidade do imóvel da demandante. Irregularidade da representação que pode ser sanada a qualquer tempo, ratificando-se os atos anteriormente praticados, segundo jurisprudência pacífica do STJ e TJRJ. Imunidade tributária que deve ser reconhecida. De acordo com a jurisprudência mais recente do STF e STJ, milita presunção relativa de que os imóveis da entidade religiosa seriam destinados às finalidades essenciais da instituição (art. 150, § 4º da Constituição), sendo ônus do ente federativo provar eventual desvio de finalidade. Recurso desprovido.” 5. Agravo regimental desprovido. (ARE 841212 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 05-12-2014 PUBLIC 09-12-2014).

Os imóveis que estão anexos aos templos, como é o caso das casas dos pastores, padres e líderes religiosos, assim como as instituições religiosas que possuem quadras esportivas para



que seus membros possam realizar atividades externa ao templo, são edificações que abrangem também aos templos de qualquer culto:

O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c, § 4º, da CF/1988.(ARE 895.972 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 2-2-2016, DJE 34 de 24-2-2016).

O STF já pôs o entendimento acerca da matéria, onde segundo o mesmo a interpretação da norma imunizante se dá de forma extensiva, onde a aplicação deve ser o mais abrangente possível, pois a atividade necessita estar ligada a finalidade e funcionalidade da entidade religiosa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido. (AI 690712 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 176-178).

O mesmo entendimento se aplica aos veículos adquiridos pelas entidades religiosas, pois em suma esses meios de locomoção são utilizados pelas instituições para o deslocamento dos seus membros, como no transporte dos sacerdotes. Muitas vezes o líder religioso precisa realizar vários deslocamentos para atender as necessidades da entidade religiosa. Assim como é descrito:

Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária c/c repetição de indébito. IPVA. Templos de qualquer culto. Art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Imunidade tributária. Configurada. Inexistência de relação jurídico-tributária. Não incidência que não se limita a um exercício fiscal. Sentença que deve atingir exercícios futuros até que sobrevenha. Repetição de indébito tributário. Possibilidade. Pagamento de tributo indevido comprovado. Recurso provido. 1. A imunidade tributária perdura enquanto a instituição atender às exigências legais, assim não é necessário que a cada exercício fiscal a instituição tenha que ingressar em juízo para ter novamente reconhecido seu direito à imunidade. 2. Com o reconhecimento da imunidade tributária, constata-se indevido o pagamento de IPVA sobre os veículos objeto da ação, fazendo jus o apelante à repetição dos valores pagos a esse título. (TJPR - 3ª C.Cível - AC - 1298080-2 - Francisco Beltrão - Rel.: Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima - Unânime - J. 31.03.2015).

Para melhor descrever sobre a matéria jurisprudencial, retrata-se a súmula vinculante do STF que dispõe sobre a aplicação da imunidade aos imóveis alugados a terceiros, onde não deverá ser cobrado o IPTU deste imóvel, por pertencer a qualquer das entidades descritas no art. 150, da Constituição Federal:

Súmula Vinculante nº 52:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas (BRASIL, 2015).

#### 4.3 Garantindo efetiva imunidade de impostos aos templos de qualquer culto por meio da lei

Sendo a Constituição Federal do tipo analítica, ela trata de diversos temas relevantes para a sociedade. Além disso, é dotada da rigidez necessária, permitindo que certas normas não possam ser alteradas nem pelo Poder Constituinte Derivado:

O poder constituinte originário também estabeleceu algumas vedações materiais, ou seja, definiu um núcleo intangível, comumente chamado pela doutrina de cláusulas pétreas (LENZA, 2008, p. 362).

Essa concepção é retratada na Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 60. Omissis.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Essa invariabilidade representa uma complexidade introduzida pelo legislador Constituinte originário para resguardar a completude formal e material da Constituição, dificultando assim alterações constitucionais que possibilitem mutilar ou reduzir a efetividade dos preceitos constitucionais que objetivam garantir a harmonia jurídico-social.

Carvalho (2009, p. 270-271) se posiciona em relação ao tema:

Constituem o chamado cerne imodificável da Constituição, suas cláusulas pétreas. Expressam as opções que o constituinte originário elegeu, traduziu nas regras estruturadoras do edifício constitucional, que tratam do conteúdo, do teor do texto constitucional. (...) A primeira limitação material, na Constituição de 1988, impede a mudança da forma federativa. Não se pode, portanto, transformar o Estado brasileiro em unitário, mesmo descentralizado. Em seguida, a Constituição coloca a salvo o voto direto, secreto, universal e periódico, expressão do princípio democrático. Constitui ainda óbice ao poder de reforma a separação de poderes. Trata-se de proibir a supressão de qualquer dos poderes do Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como de resguardar as atribuições básicas de cada um deles. Finalmente, os

direitos e garantias individuais são imodificáveis por via de emenda à Constituição. Entendemos que se acham abrangidos, pela cláusula de irreformabilidade, quaisquer direitos fundamentais, como, por exemplo, os direitos sociais, bem como outros direitos fundamentais além daqueles declarados no Título II da Constituição. Também os direitos fundamentais decorrentes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte, apesar da controvérsia doutrinária e jurisprudencial, têm, em nosso entender, eminência constitucional.

As cláusulas pétreas demonstram o impedimento estipulado pelo legislador constituinte de realizar modificações nas regras estruturais ou nas garantias constitucionais. Essa incapacidade é presumida nas normas que expõem a aplicação jurídica da imunidade tributária.

As diretrizes imunizantes possuem um antecedente normativo que enquadram um ou mais direitos fundamentais, e em decorrência existe uma garantia para a não elaboração legislativa infraconstitucional pertinente a obrigação tributária principal.

Pelo fato das imunidades possuírem precedentes que difundem os direitos fundamentais, há uma evidente correspondência com a rigidez constitucional. Isto porque as normas imunizantes ao manifestarem os valores reconhecidos pelos direitos fundamentais, são englobadas na definição de cláusulas pétreas.

Com base nesse contexto, pode-se referir que não existe a perspectiva para que o legislador ordinário possa restringir, modificar ou mesmo mutilar totalmente ou parcialmente as normas essenciais que constituem a imunidade tributária:

[...] temos por indisputável que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição. Por muito maior razão, a ação do legislador ordinário, neste campo, encontra limites insuperáveis na Constituição. Ora, se até o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as imunidades tributárias, por muito maior razão não poderá fazê-lo o aplicador das leis tributárias, interpretando-as, a seu talante, de modo a costeá-las. (...) Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular (CARRAZZA, 2008, p. 710- 712).

Regularmente, por meio da imunidade são conservados princípios ou pressupostos primordiais para o sistema político. Por consequência, é viável afirmar que as imunidades podem melhor se adequar em uma representação problemática do direito constitucional do que em uma contrariedade do direito tributário:

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação (BORGES, 1980, p. 184-185).

Ao se compreender os direitos fundamentais como cláusulas pétreas, torna-se possível o entendimento de suas implicações jurídicas. As imunidades tributárias permitem assegurar a aplicabilidade dos direitos fundamentais, como também podem ser integradas a conceituação de cláusulas pétreas, por serem seguimentos jurídicos.

Logo, sendo direito fundamental do cidadão, da pessoa, física ou jurídica, as normas de imunidade são dotadas de eficácia plena, sendo imediatamente aplicáveis:

Art. 5º. Omissis.

§1.º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (BRASIL, 1988).

Assim, não cabe à Administração Pública Municipal analisar primeiramente se os requisitos para a imunidade estão sendo cumpridos para só depois reconhecê-la. Não fora dada competência constitucional para o município assim proceder!

O que está sendo afirmado é que a incidência da norma constitucional em voga não sofre restrição por nenhuma norma inferior. As normas de imunidade incidem, inclusive, no plano lógico-jurídico, em momento anterior à própria elaboração da lei do ente federado que cria o tributo. Trata-se de uma verdadeira competência constitucional negativa.

Portanto, a lei tributária municipal já “entra” no mundo jurídico com a impossibilidade real de instituir, quanto mais lançar e cobrar, imposto pertinente ao patrimônio, rendas e serviços de uma Entidade Religiosa. Por consequência lógica, então, “ser proprietário de imóvel urbano” não configura fato gerador para uma organização religiosa, por imperativo constitucional.

Somente se afasta a incidência da norma constitucional quando o ente federado, no presente caso, o Município, comprove, por todos os meios de prova admitidos em direito, que não está havendo vinculação do patrimônio, no presente caso, às finalidades da Organização Religiosa.

A imunidade se aplica imediatamente (Art. 5º, §1º, Constituição Federal), ou seja, deve a norma de imunidade concedida às Organizações Religiosas incidir desde a aquisição da propriedade por ela, pois existe presunção a seu favor.

Poderia haver legislação municipal que regulamentasse a atividade póstuma do Município em averiguar se após incidência da norma de imunidade os requisitos estão de fato sendo cumpridos.

Por fim, tem-se a lei complementar como algo que pode melhorar a aplicação da imunidade tributária aos templos de qualquer culto, isso porque é através dela que se cria critérios objetivos para complementar o texto constitucional em vigor.

Ao observar as mais diversas definições dadas pela doutrina sobre a lei complementar, observando a própria Constituição Federal, extrai-se que se trata de uma modalidade de ato normativo que tem como uma de suas finalidades regulamentação das normas já existentes em relação a certas matérias, entre elas a tributária.

O papel das leis complementares é dar eficácia as normas constitucionais. Como dispõe o art. 69 da Constituição Federal, a lei complementar deve ser aprovada por maioria simples para que se tenha procedimento legislativo. Pelo fato de ser mais difícil sua aprovação, ela se torna mais estável, por sua vez só poderá ser modificada através de outra lei complementar.

Como bem ensina Hugo de Brito Machado, que:

É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isso não significa de nenhum modo que lei complementar não possa regular outras matérias (...). A tese segundo a qual a lei complementar só pode tratar de matérias que a Constituição reservou expressamente a essa espécie normativa, além de não ter fundamento na Constituição, contribui para a insegurança jurídica, uma vez que permite que sejam suscitadas sérias questões a respeito do conteúdo das normas definidoras de campos reservados à lei complementar. (MACHADO, 2001, p. 67).

Em se tratando de matéria tributária a própria Constituição no seu art. 146, I, que dispõe que é através de lei complementar que se pode dispor os conflitos de competência de direito tributário, entre os entes que integram a federação, assim qualquer conflito de competência nessa matéria, a lei complementar é quem irá estabelecer quais os critérios que serão adotados para a solução. Como é tema em estudo, onde os entes federativos estão legislando sobre matéria que não permeia sua competência.

No inciso II, do art. 146, da Constituição Federal, está disposto a regulação às limitações constitucionais ao poder de tributar, esse é o entendimento do STF:

Prosseguindo no julgamento da ação direta acima mencionada, o Tribunal deferiu a suspensão cautelar de eficácia dos seguintes dispositivos da Lei 9.532/97: a) § 1º do art. 12, que retira das instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável; b) alínea f do § 2º do art. 12, que estabelece, como condição do gozo da imunidade pelas instituições, a obrigatoriedade do recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; e c) artigos 13, caput, e 14, que prevêm a suspensão do gozo da imunidade tributária como forma de penalidade por ato que constitua infração à legislação tributária. À primeira vista, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal dessas normas, sob o entendimento de que o art. 150, VI, c, da CF ("... atendidos os requisitos da lei;") remete à lei ordinária a competência para estipular requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao

funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar. Considerou-se que a discussão sobre se o conceito de instituição de assistência social (CF, art. 150, VI, c) abrange ou não as instituições de previdência social, as de saúde e as de assistência social propriamente ditas será apreciada no julgamento de mérito da ação. Precedente citado: RE 93.770-RJ (RTJ 102/304). ADInMC 1.802-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.8.98.

Detalhando-se sobre a lei complementar, temos as palavras do professor Luciano Amaro:

Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de 'complementar' as disposições constitucionais) (...) É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais e direito tributário (art. 146, III) (...) aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela CF (...) adensar os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que será utilizado pela lei ordinária (...) padronizar o regramento básico das obrigações tributárias, conferindo-se, desta forma, uniformidade ao sistema tributário nacional. (AMARO, 2005, p. 171.)

Por fim, é possível concluir que a lei complementar em matéria tributária possui grande importância enquanto norma geral. Pois é através dessa norma geral que se pode garantir a aplicação de norma imunizante integral em relação aos templos de qualquer culto.

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo visou tratar de forma aprofundada os conceitos no estudo das imunidades, principalmente a imunidade aferida aos templos de qualquer culto buscando saber o porquê de sua existência enquanto limitação ao poder de tributar do Estado.

No entanto, antes de verificar o direito a imunidade, fazia-se necessário estudar o papel dos templos de qualquer culto na sociedade, notando-se uma grande contribuição social, onde o intuito do legislador ao instituir a imunidade para esse tipo de instituição entende que há o direito a imunidade, e qualquer ato da administração pública que impeça esse direito de ser concretizado é uma ofensa direta ao direito à liberdade religiosa, que também é uma cláusula pétrea da Constituição.

Dessa forma, o primeiro capítulo abordou a conceituação de templo, culto e religião ao trazer os aspectos antropológicos que retratam a origem desses termos e seus atributos atuais. A divergência doutrinária sobre o tema e as finalidades essenciais dispostas na jurisprudência a respeito das manifestações religiosas no Brasil atual foram conjuntamente analisadas. Observou-se que há uma por falta de normatização infraconstitucional a cerca da imunidade aos templos de qualquer culto, e ainda respeite a laicidade do Estado brasileiro, essa problemática fere a liberdade de crença da grande maioria dos brasileiros que desejam professar sua religião.

O segundo capítulo buscou retratar o direito ao tema por meio da análise a partir dos pressupostos jurisprudências, conceitos doutrinários e sua aplicação prática nos dias atuais. Para tal, imunidade tributária foi analisada a partir de sua atribuição como norma protetiva de valores constitucionais, bem como pela garantia assegurada ao direito à liberdade de crença disposta na Carta Magna. Foi possível constatar que a imunidade religiosa pode estar sendo violada através de Municípios que não concedem o direito à imunidade tributária aos requerentes desde a aquisição das propriedades, reconhecimento fundamental para a aplicabilidade da norma.

Após a realização de todas as premissas a respeito do tema, o terceiro capítulo objetivou explicar a liberdade religiosa versus o vazio conceitual da norma em análise, assim como a efetiva imunidade de impostos aos templos de qualquer culto. Verificou-se que a norma imunizante possui questões com pouca clareza, cuja aplicação é realizada através da interpretação jurisprudencial pelos tribunais superiores. Esse vazio contido na norma poderia ser solucionado com uma regulamentação de lei complementar que possa unificar o entendimento e atender todo território brasileiro.

Diante do exposto, é demonstrado a existência de problemas aos templos de qualquer culto, em vista das dificuldades para que se concretizem o pleito pela imunidade, um direito resguardado que viabiliza menores contrariedades para a existência e funcionamento dessas instituições. Merece destaque a dificuldade interpretativa dos três elementos primordiais para compreensão do tema, o templo, o culto e a religião, tal como a ausência de regras objetivas que contribuam com a caracterização detalhada pelo intérprete do contexto que a norma tenciona a proteger.

À vista disso, a ausência de lei complementar para o estabelecimento de uma regulamentação legal a respeito dos templos de qualquer culto, resulta em adversidades na aplicação da norma. Assim, enquanto não é introduzida uma lei complementar para garantir o direito protegido pela Carta Magna, cabe ao poder judiciário conceder a segurança jurídica para o direito a imunidade tributária e fornecer soluções para a conjuntura atual.



## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquemático**, 4 ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AZEVEDO, R. O IBGE e a religião — Cristãos são 86,8% do Brasil; católicos caem para 64,6%; evangélicos já são 22,2%. **Revista Veja**. São Paulo, 29 jun. 2012. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/o-ibge-e-a-religiao-cristaos-sao-86-8-do-brasil-caticos-caem-para-64-6-evangelicos-ja-sao-22-2/>. Acesso em: 18 mar. 2019.

BARRETO, A. F.; BARRETO, P. A. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.

BÍBLIA. **Bíblia: mensagem de Deus**. n. 4. São Paulo: Edições Loyola, 1989.

BORGES, J. S. M. **Isenções tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 23 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1888). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1888**.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 01 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 02 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 18 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 25 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 28 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 09 maio. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 12 maio 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.825 de 22 de dezembro de 2003.** Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Brasília, 22 de dezembro de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.825.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.825.htm). Acesso em: 12 maio 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília, 16 de março de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 17 maio 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 10 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Decreto n. 119-A, de 7 de janeiro de 1890.** Prohibe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providências. 7 jan. 1890. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/D119-A.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D119-A.htm). Acesso em: 05 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Emenda Constitucional.** N. 10 de 09 de novembro de 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc10-64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc10-64.htm). Acesso em: 03 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Emenda Constitucional.** N. 9 de 22 de julho de 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc09-64.htm#art3](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc09-64.htm#art3). Acesso em: 01 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993.** Disponível em: <https://www.stf.gov.br>. Acesso em: 01 abr. de 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325822, rel. Min. Ilmar Galvão.** Brasília, 18 mar. 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em: 09 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 52.** 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2610>. Acesso em: 15 maio de 2019.

CANOTILHO, J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, G. U. **Temas de Direito Tributário.** v. 3. Rio de Janeiro: Alba, 1964.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, K. G. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- CRESPI, C; KEMPFER, M. Uma noção de ‘templo de qualquer culto’ para os fins do artigo 150, VI, ‘b’ da Constituição. **Scientia Iuris**, Londrina, v.17, n.1, p.91-106, 2013.
- GRECO, M. A. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Atlas do Censo Demográfico 2010**. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, IBGE, 2013. 160 p. Disponível em: <https://censo2010.ibge.gov.br/apps/atlas/>. Acesso em: 20 mar. 2019.
- \_\_\_\_\_. **Censo Demográfico 2010. Características gerais da população, religião e pessoas com deficiência**. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, IBGE, 2010, p. 1-215.
- LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**. 12 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MORAES, A. **Direito Constitucional**. 33 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SCHERER, B. (Org.) **As grandes religiões: temas centrais comparados**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2005.
- SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- SOBRINHO, J. W. F. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1996.
- SORIANO, A. G. **Liberdade religiosa no direito constitucional e internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
- XAVIER, F. C.; VIEIRA, W. **Estude e viva: pelos espíritos Emmanuel e André Luiz**. 9. ed. Rio de Janeiro: FEB, 2001.
- ZIMBRÃO, N. Decisão do CNJ esclarece: Crucifixo em prédios da Justiça não afeta Estado laico. **ACI Digital**. Lima-Peru, 23 jun. 2016. Disponível em: <https://www.acidigital.com/noticias/decisao-do-cnj-esclarece-crucifixo-em-predios-da-justica-nao-afeta-estado-laico-15362>. Acesso em: 05 mar. 2019.