

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS LOCADOS ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS COMO INSTRUMENTO DEMOCRÁTICO DE GARANTIA AO DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE CRENÇA E CULTO

TAX IMMUNITY FOR PROPERTIES RENTED TO RELIGIOUS ORGANIZATIONS AS A DEMOCRATIC GUARANTEE INSTRUMENT OF THE FUNDAMENTAL RIGHT TO FREEDOM OF BELIEF AND WORSHIP

Newton de Menezes Albuquerque¹
Fernanda Matos Badr²

RESUMO

A liberdade de crença e culto constitui direito fundamental assegurado constitucionalmente. Visando à concretização do exercício do referido direito, que poderia ser dificultado e até mesmo inviabilizado por meio da imposição de impostos pelo Estado, a Constituição Federal estabeleceu regras que afastam a referida tributação. Tais regras, denominadas imunidades tributárias, surgem como forma de garantir ou proteger valores caros à sociedade e, por essa mesma razão, consagrados constitucionalmente. Entretanto, muitas vezes, o poder público, na ânsia arrecadatória, por meio de exegese equivocada e inconstitucional, limitando o que o constituinte originário não quis limitar, amesquinha garantias fundamentais. Se a Constituição Federal afasta a incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto, não pode o Município cobrar imposto predial territorial urbano de imóveis que embora não sejam de propriedade de entidades religiosas são por ela locados para a prática religiosa.

Palavras-chave: Liberdade de crença e culto. Direito fundamental. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Imunidade tributária referente ao IPTU sobre imóveis locados.

ABSTRACT

The freedom of belief and worship is a fundamental right constitutionally guaranteed. Aiming the implementation of the exercising of that right, that could be difficulted and even made impossible by the imposition of taxes by the State, the Constitution has established rules that depart them from such taxation. These rules are know as the tax immunities that arise in order to ensure or protect values dear to society, and for this reason, constitutionally enshrined. However, often the government, anxious to collect, using wrong and unconstitutional exegesis, limiting what the original constituents did not want to limit, dwarfs guarantees. If the Constitution remove from the incidence of taxes the temples of any cult, the municipality cannot charge property tax over urban territorial properties, which are not owned by religious entities but that rented it for religious practice.

Keywords: Freedom of belief and worship. Fundamental right. Tax immunity of the temples of any cult. Tax immunity regarding the property tax on leased properties

¹ Professor do Curso de Direito (Graduação e Pós-Graduação)da Universidade de Fortaleza

² Doutoranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

1 INTRODUÇÃO

3

Desde a implantação da República, o direito brasileiro garante a liberdade de crença e culto. Hodiernamente, o referido direito fundamental encontra-se previsto em vários dispositivos constitucionais que não o estabelecem apenas, mas também visam garantir o seu exercício.

Com efeito, prescreve a Constituição Federal determinadas desonerações visando à preservação de valores iminentes ao perfil de Estado Democrático de Direito, dentre eles a liberdade religiosa e de manifestação da crença, por meio do culto. Nesse sentido, a norma relativa à imunidade tributária dos templos, prevista no artigo 150, VI, *b*, da Carta Magna, atua como mecanismo para blindar embaraços de ordem financeira que porventura pudessem inviabilizar o exercício do direito assegurado, na medida em que afasta a incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto.

Ocorre que não são raras as vezes em que o dispositivo constitucional relativo à imunidade em apreço é interpretado de forma restritiva. A administração pública, na ânsia arrecadatória, tende a olvidar-se que o culto não é fato econômico e não concede o benefício constitucional. Nesse diapasão, o presente estudo enfoca apenas uma vertente fática deste problema: a incidência, em vários municípios brasileiros, do imposto predial territorial urbano (IPTU) sobre os imóveis *alugados* às entidades religiosas, de forma a provar que a interpretação restritiva da norma de imunidade tributária resulta em ineficácia constitucional.

Infelizmente, tais atitudes findam por ocupar desnecessariamente o Poder Judiciário, que deve julgar os inúmeros mandados de segurança impetrados no país, fato que motivou a investigação legislativa no âmbito municipal, ao final deste estudo, no sentido de verificar a existência de uma proteção legal reforçada, apesar de juridicamente desnecessária, como se verá, ao exercício do direito à liberdade de crença e culto.

Para tanto, a pesquisa atém-se, primeiramente, à apresentação da liberdade de crença e culto como direito fundamental, analisando inclusive a forma como fora prevista nas diversas Constituições brasileiras, abordando também a questão da laicidade como reconhecimento de democracia, pluralismo, liberdade e igualdade. Em seguida, fazem-se necessárias algumas considerações genéricas acerca do instituto da imunidade tributária, de forma a definir-lhe os contornos, que se demonstram imprescindíveis para a sua exata

compreensão. E, por fim, examina-se a imunidade tributária específica sobre os templos de qualquer culto, verificando a (in)existência de limites à sua concessão, objetivando demonstrar que a concessão do benefício constitucional aos imóveis locados por entidades religiosas visa garantir o direito fundamental à liberdade de crença e culto.

2 AS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E O DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE CRENÇA E CULTO

Antes de se iniciar o exame das imunidades tributárias – especificamente da imunidade dos templos de qualquer culto –, a que este estudo se propõe, faz-se necessária a análise do direito fundamental à liberdade de crença e culto, verificando inclusive de que forma ele foi previsto nas Constituições brasileiras ao longo dos anos, com o fito de justificar a concessão do benefício fiscal.

2.1 Direito à liberdade religiosa como direito fundamental de primeira *geração* ou *dimensão*

Primeiramente, cumpre tecer algumas considerações gerais acerca dos direitos fundamentais que, segundo Perez Luño (2005), constituem a principal garantia dos cidadãos, em um Estado de Direito, de que o sistema jurídico-político estará voltado para o respeito e a promoção da dignidade da pessoa humana na sua dimensão individual. Ressalta ainda, que no constitucionalismo moderno, tais direitos têm dupla perspectiva, objetiva e subjetiva:

En el horizonte del constitucionalismo actual los derechos fundamentales desempeñan, por tanto, una doble función: en el plano *subjetivo* siguen actuando como garantías de la libertad individual, si bien a este papel clásico se aúna ahora la defensa de los aspectos sociales y colectivos de la subjetividad, mientras que en el *objetivo* han asumido una dimensión institucional a partir de la cual su contenido debe funcionalizarse para la consecución de los fines y valores constitucionalmente proclamados.⁴⁵ (PEREZ-LUÑO, 2005, p. 25)

Constata o referido autor que este entendimento é reproduzido pela jurisprudência

⁴ Professor do Curso de Direito (Graduação e Pós-Graduação) da Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

⁵ Tradução livre: “Sob o prisma do constitucionalismo atual os direitos fundamentais desempenham, portanto, uma dupla função: no plano *subjetivo* continuam atuando como garantias da liberdade individual, embora este papel clássico se reúna agora com a defesa de aspectos sociais e coletivos da subjetividade, enquanto no plano *objetivo* hajam assumido uma dimensão institucional a partir da qual seu conteúdo deve visar à consecução dos fins e valores consagrados constitucionalmente.”

espanhola e se fundamenta na Sentença proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol em 14 de julho de 1981, que declarou que os direitos fundamentais têm duplo caráter: são *direitos subjetivos* posto que são direitos dos indivíduos enquanto asseguram um *status* jurídico ou liberdade em determinado âmbito da existência, e não somente em sentido estrito, enquanto direitos dos cidadãos. E, ao mesmo tempo, são *elementos essenciais de um ordenamento objetivo* da comunidade nacional, enquanto esta se configura como marco de uma convivência humana e pacífica. (ESPANHA, 1981).

Mas os direitos fundamentais não foram acolhidos pelas Constituições em um só momento. Tais direitos foram consagrados gradativamente, ou seja, tiveram surgimento em momentos históricos diferentes, daí o porquê de classificá-los em “gerações”.⁶ Cumpre observar que, atualmente, a classificação em “gerações” é discutida, posto que por *geração* tem-se a ideia de um direito sucedendo outro, excluindo o anterior. Como se sabe, os direitos coexistem, razão pela qual grande parte da doutrina tem preferido a utilização da terminologia “dimensão”. Neste sentido, Ingo Sarlet:

[...] não há como negar que o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementaridade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ‘gerações’ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, razão pela qual há quem prefira o termo ‘dimensões’ dos direitos fundamentais. (2011, p. 45).

Em apertada síntese, posto que não se trata de objetivo específico deste estudo, far-se-á um apanhado doutrinário sobre as dimensões dos direitos fundamentais para nelas enquadrar o direito à liberdade religiosa.

Os direitos fundamentais de primeira dimensão são aqueles ligados ao valor liberdade: os direitos civis e políticos. Pode-se afirmar que tal dimensão surgiu a partir das revoluções liberais, no século XVIII, que pretendiam assegurar direitos de liberdade do indivíduo em face do Estado. Têm caráter negativo posto que exigem abstenção estatal e são direitos eminentemente individuais (direitos do indivíduo oponíveis ao Estado). Tais direitos só tinham eficácia vertical uma vez que só eram oponíveis ao Estado e não aos particulares.

Os direitos fundamentais de segunda dimensão estão intimamente relacionados ao valor igualdade: direitos sociais, econômicos e culturais que dominam o século XX. Tais direitos não foram simplesmente conferidos pelo Estado, mas conquistados pela

⁶ Pode-se atribuir à Karel Vasak (1979) a criação da classificação das gerações dos direitos fundamentais, que foram divulgadas a partir da obra “a era dos direitos” de Norberto Bobbio. .

sociedade. São essencialmente coletivos e têm caráter positivo em razão de exigirem uma conduta positiva do Estado e não mera abstenção como propugnava o liberalismo em sua vertente clássica. Ingo Sarlet (2011, p. 48) adverte que esta dimensão abrange também as denominadas *liberdades sociais*, exemplificando com a liberdade de sindicalização, o direito de greve bem como o reconhecimento de alguns direitos fundamentais aos trabalhadores.

Acerca dos direitos fundamentais de terceira dimensão, ressalta-se a existência de divergência doutrinária no que tange ao rol de direitos nela enquadrados, apesar de consensos já estabelecidos pelo assunto tanto pela doutrina, quanto por intermédio da jurisprudência oriunda dos tribunais superiores. Com efeito, tais direitos associam-se ao valor fraternidade ou solidariedade como flagra teoricamente Peces-Barba Martínez,

[...] La cristalización definitiva de La solidaridad de los modernos se producirá a partir del siglo XIX y se verá favorecida por el proceso de generalización de los derechos fundamentales, como lucha por el reconocimiento del sufragio universal y del derecho de asociación al producir la progresiva incorporación de los representantes de la clase trabajadora a las instituciones políticas del Estado parlamentario representativo. En este momento se empezará a producir el paso del valor moral solidaridad al concepto jurídico, que sitúa el problema en el ámbito de una sociedad política, del Estado y de su derecho, sin perjuicio de su origen ético o religioso. [...]. (PECES-BARBA MARTÍNEZ, 2004, p. 174).

Tais direitos surgiram a partir de reflexões sobre o desenvolvimento, paz, meio ambiente, comunicação e patrimônio comum da humanidade, segundo o entendimento firmado pela teoria de Vasak, ao identificar cinco direitos da fraternidade (ou de terceira geração ou dimensão), quais sejam: “o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o *direito ao meio ambiente*, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o direito de comunicação”. (sem grifos no original). Nesse contexto, é de se destacar que tais direitos identificados representam um rol *numerus apertus*, ou rol meramente exemplificativo, possibilitando, portanto, a inclusão de outros.

Salienta-se, também, que embora o direito à paz conste, entre os elencados por Vasak, como direito fundamental de terceira geração ou dimensão, em consonância com trindade axiológica proclamada pela Revolução Francesa, ele vem se destacando como algo distinto dada sua essencialidade no âmbito das relações internacionais contemporâneas.

Como marca distintiva dos direitos fundamentais de terceira dimensão, Sarlet (2011, p. 48) aponta o fato destes “se desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos [...]

caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade coletiva ou difusa [...]” Afirma-se, portanto, que os direitos de solidariedade ou fraternidade são transindividuais.

Inobstante a teoria original de Vasak ter previsto apenas as três gerações ou dimensões de direitos fundamentais já expostas e o fato de haver críticas ao surgimento de novas dimensões⁷, tendo em vista inclusive a inexistência de um quarto tipo de Estado, verifica-se na doutrina a tendência ao reconhecimento da existência de uma quarta dimensão.

Na verdade, devemos compreender tais direitos fundamentais como expressões da luta política, social por ampliação crescente da cidadania do homem. E que sofrem diferentes desenvolvimentos a depender do contexto material, geográfico e das tradições a que cada povo está ligado ou vinculado. A globalização, por exemplo, apesar dos inegáveis avanços propiciados na difusão da consciência universalista dos direitos do homem, também tem se notabilizado pela restrição dramática dos mesmos impostos pela lógica excludente do Capital e de seu processo de reprodução ampliada no espaço-mundo. Ademais os direitos fundamentais não podem ficar ao abrigo somente das teses liberistas que constroem sua compreensão aos pressupostos individualistas de realização da autonomia, secundarizando ou desprezando os direitos sociais como dimensão estruturante por vezes lógica e materialmente precedente da própria viabilização dos direitos civis nos países capitalistas periféricos. Nesse sentido deve-se evitar erguer biombo ou diques normativos entre as diversas expressões dos direitos fundamentais, como o faz o discurso positivista no âmbito da ciência do direito. Os direitos fundamentais precisam ser compreendidos sob à luz da totalidade histórica, dos conflitos e convergências que estruturam o modelo paradigmático do Estado Democrático de Direito e de seus princípios.

O presente estudo não pretende delongar-se ainda mais na questão das dimensões dos direitos fundamentais e críticas àquelas sugeridas após a terceira. No entanto, ressalta a compreensão aberta e sempre constituinte de novos direitos fundamentais que deve delimitar a hermenêutica jurídica contemporânea daqueles efetivamente comprometidos com o reconhecimento soberano da democracia.

Após o exame perfunctório das dimensões dos direitos fundamentais, que contextualizou seus respectivos surgimentos, cumpre reconhecer o direito de crença e

⁷ Entre as críticas, pode-se citar a tecida por Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2002, p. 67-68), referindo-se ao fato de que uma inflação de direitos fundamentais acaba por vulgarizá-los e desvalorizá-los.

culto como direito fundamental de primeira dimensão, na medida em que “trata-se de liberdade pública negativa, ou limitação à atuação do Estado” (AGOSTINHO, 2008, p. 135). No mesmo sentido, Aldir Guedes Soriano (2002, p. 5) define a liberdade religiosa como “um direito humano fundamental, consagrado nas Constituições dos países democráticos, bem como por diversos Tratados Internacionais. Trata-se, portanto, de uma liberdade pública ou, se se preferir, de uma prerrogativa individual, em face do poder estatal, exurgida da própria razão de ser originária deste, emanda da separação moderna entre instituições políticas e crença religiosa. Pois com a assunção da modernidade a religião deixa de ser o fundamento maior das estruturas de poder mundanas e se desloca para o âmago da individualidade como pressuposto do reconhecimento do direito a diferença e ao pluralismo que caracterizam o ideal do Estado de Direito. .

2.2 A liberdade de crença e culto nas Constituições brasileiras

A Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, já trazia em seu bojo os chamados *direitos de primeira dimensão* anteriormente tratados, os direitos de liberdade, na medida em que estabelecia no artigo 179 a garantia da inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tinham por base a *liberdade*, a segurança civil individual e a propriedade. Entrementes, no que tange à liberdade de crença e culto, deve-se ressaltar que esta encontrava limites no artigo 5º da referida Carta, pois o mesmo definia o catolicismo como religião oficial do Estado, *verbis*: “A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo” (sic).

Infere-se do mencionado dispositivo que, ainda no Brasil Império, era assegurada a liberdade de crença, entrementes o mesmo não se pode afirmar quanto à liberdade de culto, tendo em vista que só era livre o culto católico permitindo-se às demais religiões, não católicas, o culto doméstico, desde que não externasse forma de Templo. Acerca da distinção entre *liberdade de crença* e *liberdade de culto*, Celso Bastos e Samantha Meyer-Pflug são esclarecedores:

A liberdade religiosa se diferencia da liberdade de culto na exata medida que a primeira consiste apenas na liberdade que o indivíduo possui de escolher a sua religião, sem sofrer qualquer ingerência por parte do Estado ou da sociedade. Já a liberdade de culto consiste na liberdade do indivíduo de poder expressar sua religião e praticá-la, tanto de forma individual como em sociedade. Trata-se, na verdade, do

direito de cada pessoa cultivar e externar sua religião dentro da comunidade à qual pertence, sem sofrer qualquer tipo de ingerência ou retalhação por parte do Estado ou da sociedade. (sic) [...] (2001, p. 110).

A separação entre religião e Estado se deu com a edição do Decreto nº 119-A, de 07 de janeiro de 1890, que instaurou o Estado laico ou leigo no Brasil, ato que parecia refletir “além do esgarçamento sensível das relações entre ambas as instituições [Igreja e Estado], os anseios do republicanismo positivista e liberal que forjara o fim do Império”. (MENDONÇA, 2003, p. 150).

A referida secessão foi ratificada na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, que na Seção II que tratava da Declaração de Direitos, especificamente nos parágrafos do artigo 72, já consagrava a todos os indivíduos e confissões religiosas a liberdade para a prática pública de qualquer culto, a liberdade de associação e aquisição de bens para esse fim. Também previa o caráter secular dos cemitérios possibilitando a prática livre de quaisquer ritos aos cultos religiosos em relação aos seus crentes, desde que não ofendessem a moral pública ou às leis. Estabelecia o ensino leigo⁸ nos estabelecimentos públicos e afastava qualquer subvenção oficial bem como relações de dependência ou aliança entre o governo da União, ou dos Estados e algum culto ou igreja. Sobre a independência entre Estado e religião, Arnaldo Moraes Godoy complementa:

Nessa medida, nossa primeira Constituição Republicana, expressão legislada do liberalismo, protege a liberdade religiosa, desvinculando religião e Estado, de modo a reconhecer a perda da hegemonia católica, insista-se, mais devido ao crescimento do liberalismo do que ao protestantismo ou outra tendência não católica. [...] (2001, p. 163).

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, mantinha, em seu artigo 113, item 5, entre os direitos e garantias individuais, a liberdade religiosa ao prever a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, garantindo o livre exercício dos cultos religiosos conquanto observassem a ordem pública e bons costumes.

Na mesma esteira, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937, conservava a liberdade religiosa entre os direitos e garantias individuais ao dispor no artigo 122, item 4, que todos os indivíduos e confissões religiosas poderiam exercer pública e livremente o seu culto, assegurando-se a liberdade de associação e aquisição de bens para esse fim, observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes.

⁸ “Quanto ao ensino leigo, há vários registros de que os filhos de protestantes sofriam constrangimentos nas escolas, o que justificou, como no caso da fundação da Escola Americana em São Paulo, a criação de escolas paroquiais ao lado das igrejas. (MENDONÇA, 2003, p. 151).

As Cartas seguintes seguiram as mesmas diretrizes. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, previa expressamente em seu artigo 141, §7º: “É inviolável a liberdade de consciência e de crença e assegurado o livre exercício dos cultos religiosos, salvo o dos que contrariem a ordem pública ou os bons costumes. As associações religiosas adquirirão personalidade jurídica na forma da lei civil”; e a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 dispunha no artigo 150, §5º: “É plena a liberdade de consciência e fica assegurado aos crentes o exercício dos cultos religiosos, que não contrariem a ordem pública e os bons costumes”, redação reiterada no artigo 153, §5º da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Com efeito, deve-se ressaltar que a liberdade de crença também encontrou previsão expressa no artigo 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948⁹.

Depreende-se da leitura dos dispositivos constitucionais até então citados que a liberdade religiosa, chancelada a partir de 1891, foi, de certa forma, condicionada, na maior parte dos Textos, a elementos por demais subjetivos tais como moral pública, ordem pública e bons costumes, elementos estes que não encontram referência expressa na Carta hodierna sobre a qual se discorre a seguir, fato que não implica, obviamente, na aquiescência desta com práticas contrárias aos valores ético-morais estruturantes da sociedade.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, vem consagrar a democracia e promover a positivação de três dimensões dos direitos fundamentais envolvendo na sua elaboração diversos segmentos da sociedade brasileira o que resulta “no fechamento da tríade dos direitos humanos consubstanciados na *liberdade*, igualdade e fraternidade, pregados pela Revolução Francesa”. (GALDINO, 2006, p. 24)

A liberdade se faz presente em vários dispositivos da *Carta Cidadã*. Com efeito, é de se destacar que a construção de uma sociedade *livre*, justa e solidária é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de acordo com o artigo 3º, I. O referido direito também encontra previsão expressa no rol dos direitos e garantias fundamentais, eclodindo primeiramente no *caput* do artigo 5º, de forma genérica, quando este dispõe que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à *liberdade*, à igualdade, à segurança e à propriedade” nos termos de seus incisos. Estes tratam da *liberdade* em suas mais variadas formas, tais como a liberdade de autodeterminação (inciso II),

⁹ Declaração Universal dos Direitos Humanos: Art. 18. “Todo homem tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; esse direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular”.

liberdade de pensamento (inciso IV), *liberdade religiosa* (nos incisos VI, VII e VIII), liberdade de expressão (inciso IX), liberdade profissional (inciso XIII), liberdade de informação (incisos XIV e XXXIII), de locomoção (incisos XV, LIV e LXI), de reunião (XVI) e liberdade de associação (incisos XVII, XVIII e XX).

Interessa particularmente a este estudo a *liberdade religiosa* – de consciência, crença e culto – e de associação com essa finalidade – liberdade de organização religiosa –, razão pela qual se passa à tratativa dos referidos dispositivos constitucionais há pouco mencionados.

O artigo 5º, VI, da Constituição Federal de 1988, determina ser inviolável a *liberdade de consciência e de crença*, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e garantindo, na forma da lei, proteção aos locais de culto e suas liturgias. Para Celso Bastos, trata-se o referido direito de concretização da liberdade de expressão do pensamento supracitada, relacionando-se, desta forma, intimamente com o princípio da dignidade humana. (BASTOS; MEYER-PFLUG, 2001, p. 106).

É indispensável salientar a distinção entre a liberdade de consciência e a liberdade de crença, asseguradas no dispositivo constitucional em comento, na medida em que aquela possibilita inclusive a não crença. No mesmo sentido, Celso Bastos e Samantha Meyer-Pflug: “Resulta [...] da liberdade de consciência uma proteção jurídica que inclui os ateus e os agnósticos. De outra parte, a liberdade de consciência pode levar uma adesão a certos valores morais e espirituais que não passam por sistema religioso algum.” (2001, p. 107). Os referidos autores também diferenciam a liberdade religiosa da liberdade de culto, ou seja, a liberdade de escolher uma religião (ou nenhuma) sem quaisquer intervenções por parte do Estado ou da sociedade e a de professá-la, praticando-a individual ou coletivamente, conforme trasladado alhures.

Fortalecendo o inciso VI, do artigo 5º, CF, prevê o inciso VIII que 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. O mandamento constitucional em apreço afasta quaisquer discriminações dirigidas aos indivíduos que sejam fundadas exclusivamente em suas convicções religiosas, ideológicas ou políticas, vedando-se, de igual forma, a prestação de tratamento jurídico diferenciado.

Não são estes os únicos dispositivos a tratarem da liberdade religiosa na Constituição Federal de 1988, entretanto, por razões meramente didáticas, opta-se no presente estudo pela análise em separado, e a seguir, da liberdade de prestação de assistência religiosa (artigo 5º, VII), liberdade de organização religiosa (artigo 5º, XVII) e da neutralidade estatal (artigo 19).

2.3 Laicidade como reconhecimento de democracia, pluralismo, liberdade e igualdade

A laicidade é um dos valores fundantes do Estado brasileiro, na medida em que se apresenta como concepção política e social que implica na separação entre Igreja e Estado, afastando qualquer ingerência de uma instituição sobre a outra. Para Henri Pena-Ruiz (2003, p. 21) o termo laicidade refere-se à unidade de uma população considerada como um todo indivisível. Para o autor, o leigo é o homem comum, sem prerrogativas ou distinções.

De fato, a laicidade encontra-se diretamente relacionada não só com a liberdade de consciência ou de crença, mas com o princípio da igualdade, com a ideia de que todos os indivíduos têm direito à igualdade de tratamento independente de suas convicções religiosas.

Depreende-se do afirmado que o Estado laico objetiva a não discriminação¹⁰, objetivo que só pode ser alcançado caso haja autonomia do Estado frente à Igreja. Com efeito, em prol da igualdade, aquele deve ser neutro, autônomo, imparcial diante de doutrinas religiosas ou filosóficas determinadas, na medida em que sua função precípua é assegurar o bem comum, o que não é possível diante de um quadro onde doutrinas religiosas ou filosóficas intervêm por meio da legislação ou de políticas públicas que findam por desfavorecer certos indivíduos ou grupos.

Costuma-se afirmar que a principal razão para o surgimento do Estado laico foi a preservação da liberdade de consciência. No mesmo sentido, Roberto Blancarte (2011, p. 186) lembra que este foi um processo gradual ocorrido entre os séculos XVI e XVIII em meio a guerras de religião, de reconhecimento de direitos de crença e culto, bem como com o nascimento de uma cidadania não necessariamente identificada com uma afinidade religiosa, razão pela qual a laicidade não raras vezes é identificada com o pluralismo e tolerância religiosa assim como com a separação entre as instituições (Estado e Igreja).

Para o autor, há um elemento que melhor define o nascimento da laicidade: seria ela a transição para um sistema social onde as instituições políticas estão cada vez mais legitimadas pela soberania popular e não mais por elementos sagrados ou religiosos. Para ele é sob o prisma da legitimidade das instituições políticas nas sociedades modernas que se pode melhor compreender as especificidades de um regime laico. Isso porque antes se tinha a soberania centrada em uma única pessoa que a recebia – ou que adquiria sua legitimidade

¹⁰ O que não significa dizer que não existe a possibilidade de ser o Estado tolerante com uma religião, por exemplo, e discriminá-la. Nesse sentido, Blancarte: “a instauração de um regime de tolerância para diversos cultos não é garantia da eliminação da discriminação legal, para não falar da social.” (2003, p. 280)

política – diretamente de Deus. Mas a partir do momento em que a figura do soberano se esvai e a fonte de soberania passa do divino para o povo, a legitimidade das instituições políticas passa a depender diretamente da soberania popular, o que acaba resultando na dessacralização destas instituições. Para Blancarte,

La laicidad está entonces estrechamente emparentada con el liberalismo, con la democracia, con la separación de esferas entre lo religioso y lo político, con la tolerancia religiosa, con los derechos humanos, con la libertad de religión y de creencias y con la modernidad política, sin asimilarse a ninguna de éstas. En términos funcionales, la laicidad es un régimen de convivencia diseñado para el respeto de la libertad de conciencia, en el marco de una sociedad crecientemente plural, o que reconoce una diversidad existente. Dicho elemento constituiría entonces un común denominador esencial en cualquier tipo de sistema socio-político al que se le denomina “laico”. El Estado laico es en consecuencia un instrumento jurídico-político concebido para resolver los problemas de la convivencia en una sociedad plural y diversa.¹¹ (2011, p. 184)

Infere-se do exposto que a laicidade atrela-se a uma gama de valores tais como a democracia, a liberdade, a igualdade, o pluralismo e a dignidade humana. E que só pode haver verdadeira liberdade religiosa dentro de um estado laico.

Pois bem, a Constituição Federal do Estado brasileiro, democrático e pluralista por sua própria natureza, dispõe em seu artigo 19, que trata da organização político-administrativa estatal, ser vedado aos entes federativos estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. Proíbe-se expressamente, portanto, aos entes federados, qualquer tipo de ingerência na atividade religiosa, como corolário também do princípio da igualdade, na medida em que afasta quaisquer intervenções visando o benefício ou prejuízo de qualquer forma de culto.

Com efeito, o referido dispositivo constitucional é comumente utilizado para fundamentar a laicidade no Brasil e, por via de consequência, também serve aos mais variados protestos tais como aqueles contra a instituição de feriados religiosos ou mesmo contra a manutenção de objetos sagrados no interior das repartições públicas.

Voltando ao exame do artigo 19, CF, deve-se ressaltar a possibilidade nele contida de *colaboração* de interesse público entre o ente federado e a entidade religiosa, mas caberá à lei

¹¹ Tradução livre: A laicidade está intimamente relacionada com o liberalismo, com a democracia, com a separação entre as esferas religiosas e políticas, com a tolerância religiosa, com os direitos humanos, com a liberdade de religião e de crença e com a modernidade política, sem assimilar-se a qualquer um deles. Em termos funcionais, a laicidade é um regime de coexistência concebido para respeitar a liberdade de consciência, no contexto de uma sociedade cada vez mais pluralista, ou que reconheça a diversidade. Esse elemento seria um denominador comum essencial em qualquer sistema sócio-político que se denomine “laico”. O estado laico é, portanto, um instrumento jurídico-político destinado a resolver os problemas de convivência em uma sociedade plural e diversa.

estabelecer as formas desta cooperação. Tendo em vista que o dispositivo em comento não definiu o conteúdo que a lei poderá assumir, impõe-se, por interpretação sistemática da Constituição, a estrita observância ao princípio da igualdade entre as entidades religiosas.

Nesse diapasão é de se questionar o aparente contrassenso entre o até então discutido neste estudo e o disposto no artigo 5º, VII, do Texto Constitucional: se o Estado brasileiro é laico, como assegurar a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva? Na verdade, a assistência a que a Constituição se refere deve ser prestada pelas entidades religiosas, devendo o Estado unicamente proporcionar os meios para que esta se efetive, afastando quaisquer dificuldades ou embaraços.

Por fim, assegura a Constituição Federal no artigo 5º, XVII, a liberdade de *organização religiosa* ao dispor ser plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedando-se tão-somente a de caráter paramilitar; e de acordo com o inciso XVIII do dispositivo constitucional em apreço “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”. Assim, tem-se que cabe ao Estado simplesmente conferir-lhes personalidade jurídica, que, para as entidades religiosas é outorgada de acordo com a lei civil. Nesse sentido, prescreve o artigo 16, I, do Código Civil, serem pessoas jurídicas de direito privado as sociedades civis, *religiosas*, *pias*, *morais*, *científicas* ou *literárias*, as associações de utilidade pública e as fundações.

Por todos os argumentos até aqui expostos, conclui-se que o Estado não deverá obstaculizar a criação de entidades religiosas, mas, ao contrário, pode ser encontrado no próprio Texto Constitucional um incentivo à criação de tais organizações por meio da concessão da *imunidade tributária*, temática cerne deste estudo e sobre a qual se discorre a partir deste momento.

3 LINEAMENTOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A competência tributária é sucintamente definida por Paulo de Barros Carvalho como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.” (2011, p. 270). Tem-se, portanto, que a Constituição Federal confere competência aos entes federativos para que estes instituem, por meio de lei, tributos, mas ao mesmo tempo em que confere, ela limita esta competência, demarcando-a, não só por meio da prescrição de necessária observância aos princípios constitucionais tributários, mas também

pelas normas de imunidade tributária, que proíbem a incidência de tributos específicos em circunstâncias determinadas.

Assim, pode-se afirmar que existem situações que embora expressem sinais de riqueza, não podem ser tributadas em razão de vedação constitucional. Configurando-se as imunidades tributárias legítimas limitações, e porque não dizer, vedações ao exercício da competência ao passo que obstaculizam a própria instituição de tributos em certas circunstâncias, ou seja, as pessoas políticas sequer podem exercer atividade legislativa impositiva tendo em vista que a Constituição Federal vedou tal atuação. (CARRAZZA, 2008, p. 704-705).

Humberto Ávila justifica a norma tributária imunizante como instrumento previsto na Constituição Federal para “facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”. (2010, p. 218). Objetiva, então, a imunidade tributária a proteção de *valores* reputados relevantes no próprio Texto Constitucional. No mesmo sentido, José Souto Maior Borges:

A regra de imunidade é estabelecida em função de considerações de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais das mais diversas naturezas: políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais. Sistemáticamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema 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. (1980, p. 184-185).

Mas antes de tratar da imunidade tributária que visa à proteção da liberdade de crença e culto, cumpre traçar os contornos deste instituto, diferenciando imunidade, isenção e não incidência tributárias; e examinando as espécies tributárias que têm a incidência afastada pela norma imunizante.

3.1 Distinção entre imunidade, isenção e não incidência tributárias

Conforme afirmado alhures, a imunidade tributária se verifica no momento definidor da competência tributária. A norma imunizante congrega-se às demais normas constitucionais com o fito de delinear o espaço dentro do qual os entes tributantes poderão atuar – diferentemente da isenção, que se opera no âmbito do exercício desta competência –, impedindo-os de fazer incidir tributação sobre pessoas, coisas ou situações imunizadas.

Caso desrespeitada a norma, ou seja, se a pessoa política, ao legislar, incluir em seu campo de tributação pessoa, coisa ou situação imune, padecerá a aludida lei de inconstitucionalidade. No mesmo sentido Aires Barreto e Paulo Barreto:

As pessoas político-constitucionais, portanto, somente podem atuar, na área de tributação, dentro do âmbito da competência tributária, âmbito esse definido rígida e expressamente pela Carta Constitucional. As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer: elas não têm competência para editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação. [...] (2001, p. 12)

Reitera-se que a partir do momento em que a própria Constituição Federal imuniza, as pessoas políticas estão impedidas de legislar fazendo incidir a tributação. Assim, as pessoas alcançadas por tal imunidade jamais configurarão o pólo passivo da obrigação tributária – que sequer chega a existir, já que é vedada a criação de hipótese normativa neste sentido – vez que lhes foi conferido, pela Lei Maior, *direito público subjetivo* de não serem tributados. (CARRAZZA, 2008, p. 707).

Pode-se afirmar que a imunidade e isenção são similares no tocante ao objeto, posto que ambas afastam a tributação, o que as diferencia é o instrumento normativo que as concede. Enquanto a imunidade é concedida pela Constituição Federal, a isenção é concedida por lei infraconstitucional.

Assim, quando se fala em isenção, pode a hipótese de incidência tributária se concretizar (na imunidade sequer pode ocorrer), mas tal fato gerador não será tributado em razão da isenção concedida. No mesmo sentido, Marcus Vinicius Lima Franco (2003, p. 48): “na imunidade [...] diferentemente do que ocorre com as isenções, o fato gerador não ocorre, não há o estabelecimento da relação jurídico-tributária, a obrigação tributária não se instaura, sendo, portanto, indevido o tributo”.

Rechaçando o paralelismo comumente traçado por doutrinadores entre os institutos da imunidade e isenção, Paulo de Barros Carvalho os diferencia:

[...] uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...] (2011, p. 239).

Por sua vez, a não-incidência é definida por Zelmo Denari (2008, p. 167) como a “inexigibilidade do tributo pela ocorrência de fato sem aptidão para gerar obrigação tributária. O contribuinte encontra-se fora do alcance da lei tributária”. Ou seja, a não incidência é muito mais fática que jurídica no sentido que significa tão-somente a não realização da hipótese normativa. A conduta está prevista num raciocínio *a contrario sensu*, ou seja, se não há a ocorrência do fato gerador que concretize a hipótese normativa, não há falar-se em tributação. O mesmo se dá quando a norma tributária não elege como fato gerador determinada situação, que obviamente, por esta razão, não será tributada. A isenção e a imunidade dependem de normas para sua configuração, a não-incidência não precisa, posto que se dá pela inoocorrência do fato gerador, ou seja, basta a ausência de conduta fática que configure a realização da hipótese normativa.

3.2 Das espécies alcançadas pelas normas de imunidade tributária

Preceitua o artigo 150, VI, da Constituição Federal, restar vedado aos entes federativos, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, a instituição de impostos em algumas situações específicas, a saber: sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca, que é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes); sobre os templos de qualquer culto; sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Existem outras imunidades específicas distribuídas no Texto Constitucional válidas para determinados impostos, como, por exemplo, entre outras, as constantes nos artigos 153, §3º, III e 153, §4º, II. Nestes casos, prescrevem os dispositivos constitucionais que o imposto sobre produtos industrializados não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; e que o imposto territorial rural não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

Embora os referidos mandamentos constitucionais afastem tão-somente os impostos, o instituto da imunidade tributária não alcança somente esta espécie tributária como alguns doutrinadores, a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins (1990, p. 172), já

sustentaram, tendo em vista vincularem-se as demais espécies tributárias a finalidades específicas.

Na medida em que toda desoneração tributária concedida pela Constituição Federal constitui imunidade, tem-se que outras espécies também são alcançadas pelo instituto, tais como as taxas e contribuições.

Tem-se a imunidade do pagamento de taxas nos casos elencados, entre outros, no artigo 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII, onde se dispensa o pagamento de taxas para o exercício do direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; bem como para a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; também a incidência das taxas é afastada para a obtenção do registro civil de nascimento e certidão de óbito para os reconhecidamente pobres, na forma da lei; bem como tal desoneração assegura os atos necessários ao exercício da cidadania com a gratuidade das ações de *habeas corpus* e *habeas data*.

Por sua vez, o artigo 195, § 7º, apesar do equívoco terminológico, imuniza as entidades beneficentes de assistência social, atendidos os requisitos previstos em lei, também, da contribuição para a seguridade social. Na mesma esteira, o artigo 149, § 2º, I, dispensa as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a que alude o dispositivo, sobre as receitas decorrentes de exportação.

Mediante análise perfunctória das situações imunizadas até então expostas, percebe-se que a imunidade tributária surge para fortalecer ou mesmo viabilizar interesses sociais, políticos, econômicos, religiosos e culturais. Abrangem situações que, não fosse o benefício constitucional, seriam tributadas, fato que certamente obstaculizaria o efetivo desenvolvimento das finalidades institucionais dos referidos entes. Compartilhando deste entendimento, Willame Mazza (2011, p. 101) referindo-se às instituições de educação e assistência social, alega que a desoneração tributária existe, pois a atuação das mencionadas instituições é importante “para atingir os objetivos da sociedade, constitucionalmente estabelecidos, juntamente com o Estado, suplementando sua atuação”. E continua:

Dessa forma, por meio da imunidade, o Estado assegura ao cidadão seu direito à dignidade da pessoa humana, princípio plenamente adequado ao Estado Democrático de Direito, garantindo um mínimo existencial que não pode ofender a dignidade do cidadão através da tributação. Esse mínimo existencial constitui um direito fundamental que garante as condições mínimas de existência digna e as condições de liberdade que não podem ser objeto de intervenção do Estado [...] (2011, p. 101).

Com efeito, não se visou neste tópico apontar e exaurir todas as situações alcançadas pelas imunidades tributárias, até por não dizer diretamente com a temática proposta por este estudo, mas tão-somente justificar, por meio de exemplos, que outras espécies tributárias também são alcançadas pela benesse constitucional, dado importante para a compreensão do instituto em tela.

3.3 Imunidade tributária: direito ou garantia fundamental?

Ao contrário do que ocorre com os princípios constitucionais tributários, quando não são raras as vezes em que a doutrina e mesmo a jurisprudência, ao tratar da natureza jurídica dos mesmos, ora os definem como direito fundamental, ora como garantia, as imunidades tributárias comumente são definidas como garantias. A inexistência de controvérsia, fato que dispensaria uma análise mais acurada, somada à omissão dos fundamentos do referido entendimento motivou as linhas seguintes que se prestam a comprová-lo.

Historicamente percebeu-se que do mesmo modo com que o simples elenco dos direitos fundamentais não se demonstrou suficiente para garantir a igualdade de sua fruição entre os indivíduos, também não o foi no sentido de fazer com que a Administração Pública respeitasse tais direitos. Assim, surgiu a necessidade do implemento de garantias destinadas a tornar efetivos os direitos fundamentais. (MACHADO, 2007, p. 29).

Segundo José Joaquim Gomes Canotilho (2011, p. 396), “rigorosamente, as clássicas garantias são também direitos, embora muitas vezes se salientasse nelas o *caráter instrumental* de protecção dos direitos”. O autor complementa: “As garantias traduziam-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade”. (CANOTILHO, 2011, p. 396). Por sua vez, Ana Maria D’Ávila Lopes esclarece que as garantias:

[...] tradicionalmente, correspondiam ao direito que todo cidadão tinha de exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos. Na atualidade, salienta-se o seu caráter instrumental, na medida em que se identificam com os meios processuais adequados à defesa dos direitos fundamentais, com o que não se confundem mais com os próprios direitos. (LOPES, 2001, p. 45).

A referida autora cita Jorge Miranda que traça alguns traços distintivos entre os direitos e garantias fundamentais. Entre as diferenças pelo autor apontadas, se sustenta

representarem os direitos, *de per se*, certos bens enquanto que as garantias prestam-se a assegurar a sua fruição. (LOPES, 2001, p. 45).

Analisando a imunidade tributária sob esta ótica, pode-se afirmar que a mesma constitui garantia do contribuinte frente ao poder público, destinada a assegurar e viabilizar o exercício dos direitos fundamentais pela própria Constituição Federal outorgados. Conforme aduzido, as garantias existem para tornar efetivos direitos fundamentais, constituem-se, portanto, as imunidades mecanismos de proteção de direitos fundamentais que, a depender da situação, pode ser a *liberdade* ou a *propriedade*.

Inobstante o fato de não terem sido arroladas explicitamente em meio aos direitos e garantias fundamentais constantes no artigo 5º, da Constituição Federal, deve-se salientar que a localização topográfica dos dispositivos que preveem as imunidades tributárias não lhe retiram a essência fundamental por duas razões: primeiro, porque a própria Constituição, em seu artigo 5º, parágrafo 2º, reconhece a existência de outros direitos e garantias fundamentais além daqueles elencados no referido artigo 5º e, segundo, em decorrência de seu conteúdo substancial normativo.

Desta forma, pode-se afirmar, que a imunidade tributária configura-se, portanto, como garantia fundamental, encontrando os correspondentes preceitos asseguradores aplicação imediata, na dicção do artigo 5º, parágrafo 1º, da Carta Magna, ou seja, são exigíveis de imediato, independentemente de qualquer regulamentação infraconstitucional, com exceção dos casos em que a própria Constituição reclama a observância de lei.

Por fim, cumpre lembrar, que por constituir garantia fundamental, as imunidades tributárias integram o rol das cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CF, dispositivo justificado por André Elali (2006, p. 148):

[...] tem-se que, em geral, as imunidades tributárias, construção política a partir de circunstâncias de um momento histórico-social, são uma espécie de tutela de direitos e garantias relacionadas à formação republicana e da democracia. Daí porque definidas [...] como cláusulas pétreas.

Em apertada síntese, pode-se afirmar, por todo o exposto, que as normas imunizantes, traçadas na Constituição Federal, também são normas de competência tributária, na medida em que obstaculizam a incidência de tributos específicos sobre determinadas situações que correspondem a ideais do Estado democrático de direito, protegendo

instituições reconhecidamente fundamentais ao Estado que concretizam ou viabilizam o exercício de direitos fundamentais.

Traçados os lineamentos genéricos acerca das imunidades tributárias, necessários à compreensão da temática proposta neste estudo, passa-se ao exame da imunidade tributária específica que cuida da proteção da liberdade de crença e culto, prevista no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal.

4 DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO INSTRUMENTO DEMOCRÁTICO DE GARANTIA DO DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE CRENÇA E CULTO

Por todos os argumentos já suscitados na primeira parte deste estudo, percebe-se claramente a estreita ligação existente entre a regra imunizante prevista no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal (imunidade dos templos de qualquer culto) e o direito à liberdade de crença e prática religiosa, na medida em que a referida imunidade facilita o exercício do direito fundamental em apreço ao vedar a incidência de impostos sobre a referida prática.

Pressupõe-se que se os cultos – de qualquer religião – tivessem que arcar com o pagamento de impostos, encontrariam obstáculos ao exercício de direito fundamental constitucionalmente consagrado. Dessa forma, por meio desta imunidade, garante a Constituição Federal o referido direito “impedindo sejam opostos, pelo Estado, obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual. Com isso, quer impedir toda e qualquer possibilidade de embaraço à liberdade de religião, mesmo que oblíquo ou indireto.” (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 61).

Resta vedado então, por força do artigo 150, VI, “b”, CF, a instituição de *impostos* pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre templos de qualquer culto, dispondo o §4º do mesmo dispositivo que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dos templos, o que será adiante investigado.

4.1 Limites à imunidade dos templos de qualquer culto?

Primeiramente, antes da própria análise acerca do alcance da terminologia *templos* utilizada pela Constituição Federal, cumpre asseverar que quando esta impede a instituição de impostos sobre templos de *qualquer culto*, expressamente afasta quaisquer discriminações

para com o culto das minorias, que pressupõe o reconhecimento do pluralismo e da ação dialógica nas atuais sociedades complexas e diferenciadas. Assim, entende-se que:

A imunidade em tela se estende tanto à catedral católica quanto à casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista, à mesquita maometana, etc. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado ao culto, haverá presente a imunidade. Ante a não discriminação das religiões, decorrente em última instância da própria igualdade que é pilar de nosso ordenamento jurídico, a imunidade é extensiva a quaisquer religiões que se possa pensar, desde que [...] tal religião não contrarie a segurança nacional, a moralidade ou os bons costumes. (REIS JÚNIOR, 2010, p. 102)

Pois bem, a imunidade tributária em tela alcança não só a materialidade do edifício, na medida em que este só se configura como templo “se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa” (BALEEIRO, 2006, p. 311), mas todo lugar onde houver a prática do culto de quaisquer religiões, bem como os locais que tornam possível ou viabilizam o culto ou dele decorram, os denominados “anexos dos templos”. (CARRAZZA, 2008). No mesmo sentido: [...] a palavra ‘templos’, contida na expressão ‘templos de qualquer culto’, deve ser compreendida de forma *mais abrangente do que a própria edificação*, isto é, deve ser compreendida como *todo e qualquer imóvel que seja ligado ao exercício da atividade religiosa*. [...] (LÓS, 2011, p. 368).

Advogando uma interpretação extensiva do conteúdo semântico do enunciado *templos de qualquer culto* como forma de garantia do direito fundamental em apreço, alinhavando-a ao disposto no parágrafo 4º supracitado, defende-se alcançar a imunidade tributária não só o *local* onde o culto ocorre ou que dele decorra, ou o viabilize, mas também as *atividades correlatas* desde que relacionadas com suas finalidades essenciais.

Isso porque o Texto Constitucional determina que a imunidade se opera sobre o patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais dos templos, ou seja, contempla além do patrimônio físico, de natureza imóvel, também a renda e serviços, razão pela qual há quem afirme, inclusive, a existência de identidade entre o conceito de templo e de religião, “que para a sua manifestação necessita de suportes físicos e exteriores de um lado, imateriais de outro, e, em especial, financeiros, para dar apoio econômico a todos os demais [...]” (COELHO, 2003, p. 130).

Assim, à guiza de exemplificação, tem-se que não deverá haver incidência do IPTU sobre os prédios ou terrenos onde se exerce o culto; do ITBI ou ITCD quando de sua transferência onerosa ou gratuita, do IPVA sobre os veículos automotores de propriedade da instituição religiosa, do ISS sobre os serviços religiosos, tais como a celebração de missas ou

prestação dos sacramentos, do Imposto de Renda sobre o dízimo e demais rendas do templo, desde que aplicadas ao culto, etc.

Oswaldo Othon Saraiva Filho (2008, p. 189) lembra posicionamento do STF no sentido de afastar a incidência do imposto de importação nos casos em que as instituições religiosas importam bens do exterior, tais como imagens de santos, utensílios utilizados nas liturgias e celebrações; estando tais instituições imunes não só ao imposto de importação, mas ao IPI e ao ICMS, nos casos em que se configurem contribuintes de direito.

Enfim, os *impostos* conforme exaustivamente asseverado neste estudo, têm a sua incidência afastada em razão da norma imunizante. Insta ressaltar, entretanto, que o parágrafo 4º do artigo 150, da CF, ora em debate, é comumente objeto de discussão doutrinária e jurisprudencial, em razão de prever a extensibilidade da imunidade ao patrimônio, renda e serviços relacionados às *finalidades essenciais* das entidades religiosas, deixando a cargo do exegeta a definição do que é ou não finalidade essencial de tais instituições, o que, de certa forma, preocupa e não é difícil entender o porquê. Ora, se uma entidade imune praticasse atividade concernente ao setor privado, obviamente teria maiores condições de dominar o mercado, na medida em que poderia praticar os mesmos preços de concorrência, mas livre da incidência dos impostos. E, nesse sentido, dispõe o artigo 173, §4º, da CF, que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros, vedando, portanto, a concorrência desleal.

Desta forma, em primeiro plano, faz-se necessária a interpretação sistemática da Constituição Federal para considerar que embora permita o artigo 150, §4º, a exegese de que as atividades relacionadas, desde que destinadas à obtenção de receitas para a consecução das atividades essenciais da entidade religiosa imune, sejam alcançadas pela benesse constitucional, não poderão, por força do artigo 173, §4º, resultar em concorrência desleal. Compactuam com este entendimento, Ives Gandra e Marilene Rodrigues:

Ora, se o texto constitucional atual objetivou [...] eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º, e 150, §4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes anunciadas nos incisos *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória. (2012, p. 187).

Tem-se, portanto, que a imunidade tributária só deverá ser afastada nos casos em que a atividade econômica exercida pela entidade religiosa promover desequilíbrio na concorrência, ou tiver aptidão para tanto. Com efeito, é nesse sentido que tem o Supremo Tribunal Federal decidido, entendendo a extensibilidade da imunidade tributária aos terrenos

utilizados como estacionamentos (RE 144900), cinemas (RE 116188), cemitérios (RE 578562), exploração de imóveis por locação (RE 325822), reconhecendo que tais atividades não se caracterizam como mercantis para fins de tributação.

Acerca do último julgado citado, referente à extensibilidade da imunidade tributária aos imóveis de propriedade da entidade religiosa que se encontram alugados a terceiros, mas que fazem jus à benesse quando a renda obtida é aplicada integralmente nos objetivos institucionais da referida entidade, fazem-se necessárias mais algumas linhas. Isto porque o referido julgado, acertadamente, reconhece a manutenção da benesse constitucional como forma de viabilizar o exercício do direito fundamental à liberdade de crença e culto, entretanto, infelizmente nos dias atuais, o contrário não se verifica. Ou seja, entidades religiosas hipossuficientes, que não têm condições de comprar um imóvel para nele realizar seu culto religioso e, por esta razão, recorrem à locação, não são contempladas com a imunidade tributária, fato que vai de encontro a tudo o que se sustentou neste estudo e realidade que se investiga a partir deste momento.

4.2 Imunidade tributária dos prédios de propriedade de terceiros alugados a entidades religiosas

Antes de tratar especificamente do que tem ocorrido em alguns municípios brasileiros que vêm cobrando o IPTU sobre propriedades locadas a entidades religiosas, cumpre traçar alguns aspectos gerais acerca desta relação contratual.

O contrato de locação, celebrado entre locatário e locador (proprietário) deve observância à Lei Federal nº 8.245, de 18 de outubro de 1991, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. A referida lei prevê, entre as obrigações do locador, no artigo 22, VIII, o dever do pagamento de impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato.

Com efeito, a referida previsão, de transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos não é oponível ao Fisco tendo em vista o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, que dispõe expressamente que “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Assim, os Municípios, entes competentes não só para a cobrança do IPTU nos termos do artigo 156, I, mas também para conceder isenção do pagamento do referido tributo,

cobram-no do proprietário do imóvel. Ressalta-se que este último, nos termos da lei civil, tem direito à ação regressiva contra o locador nos casos em que o contrato de locação transfira a responsabilidade pelo pagamento de tributos, o que, via de regra, ocorre.

Pois bem, na situação que ora se enfrenta, tem-se de um lado o proprietário do imóvel, terceira pessoa e de outro o locatário, templo religioso. Cumpre, a partir de agora, investigar como têm os Municípios tratado a referida questão no âmbito legislativo por meio do exame de algumas leis municipais.

Percebe-se, pela análise da legislação de várias capitais brasileiras, como se verá a seguir, a omissão de previsão expressa de extensibilidade da imunidade tributária aos imóveis locados a entidades religiosas, por meio da concessão de isenção, o que, de fato, é absolutamente desnecessário, não fossem as cobranças arbitrárias de IPTU efetuadas pelos referidos entes sobre imóveis locados às aludidas instituições.

Infelizmente, tais atitudes demonstram que vários municípios tomaram para si a prerrogativa de interpretar a regra da imunidade de forma restrita e inconstitucional, comprometendo o próprio exercício de direito fundamental assegurado constitucionalmente. Fato que ocupa desnecessariamente o Poder Judiciário, que deve julgar os inúmeros mandados de segurança impetrados no país, e que motivou a pesquisa legislativa no âmbito dos principais municípios brasileiros (capitais), no sentido de verificar a existência de uma proteção legal reforçada ao exercício do direito à liberdade de crença e culto.

Iniciando-se pelo Norte do país, foram analisadas a legislação dos municípios de Rio Branco, capital do Estado do Acre (Lei nº 1.508, de 08 de dezembro de 2003); de Porto Velho, capital do Estado de Rondônia (Lei Complementar nº 199, de 21 de dezembro de 2004); de Manaus, capital do Estado do Amazonas (Lei nº 956, de 23 de março de 2006); de Boa Vista, capital do Estado de Roraima (Lei nº 459, de 30 de junho de 1998); de Belém, capital do Estado do Pará (Lei nº 7.056, de dezembro de 1977 e Lei nº 7.933, de 29 de dezembro de 1998); de Macapá, capital do Estado do Amapá (Lei complementar nº 022, de 27 de dezembro de 2002); de Palmas, capital do Estado de Tocantins (Lei complementar nº 107, de 30 de setembro de 2005).

Dentre as citadas leis, merece destaque a do Município de Manaus, porquanto as demais ou limitam-se a reproduzir o texto constitucional ou preveem a extensibilidade da imunidade aos imóveis cedidos em regime de “comodato” às entidades que gozam da benesse constitucional. Deve-se ressaltar que algumas delas preveem a isenção do pagamento de outras espécies tributárias. Pois bem, a Lei nº 956/2006, dispõe em seu artigo 1º que a imunidade dos templos será concedida aos imóveis que estejam na propriedade ou *posse* das

igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa e em seguida, determina que nos casos em que o *imóvel não for próprio* pode ser feita a comprovação do funcionamento por meio do *contrato de locação*.

No Nordeste, analisou-se a legislação dos Municípios de São Luís, capital do Estado do Maranhão (Decreto nº 33.144, de 28 de dezembro de 2007); Teresina, capital do Estado do Piauí (Lei complementar nº 3.606, de 29 de dezembro de 2006); Fortaleza, capital do Estado do Ceará (Lei nº 4.144, de 27 de dezembro de 1972 e Lei complementar nº 033, de 18 de dezembro de 2006); Natal, capital do Estado do Rio Grande do Norte (Lei nº 3.882, de 11 de dezembro de 1989); João Pessoa, capital do Estado da Paraíba (Lei complementar nº 053, de 23 de dezembro de 2008); Recife, capital do Estado do Pernambuco (Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991); Maceió, capital do Estado de Alagoas (Lei nº 4.486, de 28 de fevereiro de 1996, com as alterações da Lei nº 5.677, de 11 de Janeiro de 2008); Aracajú, capital do Estado de Sergipe (Lei nº 1.547, de 20 de dezembro de 1989) e Salvador, capital do Estado da Bahia (Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006).

A exemplo da legislação nortista estudada, a legislação nordestina em grande parte limita-se a reproduzir os dispositivos constitucionais acerca da imunidade tributária dos templos, trazendo, algumas delas a previsão de isenção de taxas ou contribuições de melhoria para os templos de qualquer culto. Entrementes, no que interessa a este estudo, cumpre destacar as leis citadas de Fortaleza, Recife e Salvador, que preveem a situação do *locatário* entidade religiosa.

A lei complementar nº 033/2006 de Fortaleza, em seu artigo 7º isenta do pagamento do IPTU “os imóveis que servem exclusivamente de sede a templos religiosos *independentemente* da condição de *locatário* ou proprietário do imóvel.” O mesmo se dá com a Lei nº 15.563/1991, de Recife, que no artigo 17 isenta do pagamento do IPTU “os imóveis *utilizados* como templo religioso de qualquer culto”, desde que se comprove a atividade religiosa na data do fato gerador, ou que se apresente o *contrato de locação*, cessão, comodato ou equivalente, e até mesmo mediante a declaração do responsável no sentido de que o imóvel será utilizado, exclusivamente, como templo. Por fim, a lei soteropolitana nº 7.186/2006, também prevê a isenção do IPTU, no artigo 83, VIII, ao imóvel cedido, “a título gratuito, pelo prazo mínimo de cinco anos ininterruptos, *locado* ou arrendado a instituição religiosa de qualquer culto, legalmente constituída, e enquanto nele estiver funcionando um templo.” Evidencia-se também a lei de João Pessoa (LC 053/2008), que traz em seu bojo, especificamente no artigo 8º, exigências absolutamente inconstitucionais para o gozo da imunidade tributária.

Na região centro-oeste, examinou-se a legislação dos Municípios de Cuiabá, capital do Estado do Mato Grosso (Lei Complementar nº 043, de 23 de dezembro de 1997); de Campo Grande, capital do Estado do Mato Grosso do Sul (Lei nº 1.466, de 26 de outubro de 1973) e de Goiânia, capital do Estado de Goiás (Lei nº 5.040, de 20 de novembro de 1975). Nenhuma das referidas leis expressamente refere à situação dos imóveis locados por entidades religiosas, mas ao contrário das demais, a LC 043/97 de Cuiabá, em seu artigo 362, II, *c*, prevê a isenção de IPTU para os imóveis cedidos gratuitamente em sua totalidade para uso exclusivo do objetivo social das entidades imunes pela Constituição Federal, quando em regime de comodato.

Em Brasília, capital do Distrito Federal, a Lei nº 4.727/2011, dispõe em seu artigo 5º, III, a isenção do IPTU até o dia 31 de dezembro de 2015 aos “imóveis edificadas e regularmente *ocupados* por templos religiosos, de qualquer culto”, dando margem à exegese de que também fazem jus ao benefício os imóveis locados e a Lei nº 3.729, de 30 de dezembro de 2005, em seu artigo 2º, isenta os templos de qualquer confissão religiosa da Contribuição de iluminação pública.

Na região sudeste investigou-se a legislação dos Municípios de São Paulo, capital do Estado de São Paulo (Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966 e Decreto nº 50.500, de 16 de março de 2009); Rio de Janeiro, capital do Estado do Rio de Janeiro (Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 e Lei complementar nº 04, de 28 de janeiro de 1991); Vitória, capital do Estado do Espírito Santo (Lei nº 4.476, de 18 de agosto de 1997, alterada pela Lei nº 7.874 de 22 de dezembro de 2009) e Belo Horizonte, capital do Estado de Minas Gerais (Lei nº 1.310, de 31 de dezembro de 1966 e Decreto nº 14.767, de 28 de dezembro de 2011).

Dentre as citadas normas, pode-se destacar o Decreto 50.500/2009, de São Paulo, que isenta do pagamento do IPTU, em seu artigo 19, V, os imóveis *utilizados* como templo de qualquer culto, desde que comprovem a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador e apresentem *contrato de locação* ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente. Da mesma forma, o artigo 61, XXII, da Lei nº 691/84, com alteração dada pela Lei nº 1.936/92, do município do Rio de Janeiro, isenta do pagamento do IPTU os imóveis efetivamente *ocupados* por templos religiosos, centros e tendas espíritas. No município de Vitória, o artigo 1º da Lei nº 7.874, incluiu o parágrafo único ao artigo 5º da Lei nº 4.476/97, para definir templo de qualquer culto como “todo o patrimônio imóvel tributável, a renda e os serviços que permitam, direta ou indiretamente, a realização, a manutenção ou a extensão das atividades religiosas previstas nos seus atos constitutivos, tais como: a área de culto, as casas paroquiais, as dependências administrativas, os depósitos, os locais de educação religiosa e

cívica e dos diversos tipos de ministérios, a área de estacionamento e todos frutos civis cujas rendas sejam revertidas para as finalidades da organização religiosa.” Cumpre destacar, também, que no município de Belo Horizonte, consta no artigo 11, VI, do Decreto nº 14.767/2011, a isenção do pagamento do IPTU para o *imóvel de terceiro efetivamente ocupado como templo de qualquer culto*, cuja entidade religiosa que o utiliza tenha obtido o reconhecimento de imunidade pela Gerência de Legislação e Consultoria - GELEC da Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadação, e que comprove a promoção de ações de assistência social, conforme disposto no art. 4º da Lei nº 8.291/01.

Por fim, na região sul, examinou-se a legislação dos Municípios de Curitiba, capital do Estado do Paraná (Lei complementar nº 40, de 18 de dezembro de 2001); Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina (Lei nº 805, de 27 de dezembro de 1966 e Lei complementar nº 07, de 18 de fevereiro de 1997) e Porto Alegre, capital do Estado do Rio Grande do Sul (Lei complementar nº 07, de 07 de dezembro de 1973).

Das referidas leis, evidencia-se a da capital gaúcha que, em seu artigo 70, I, isenta do pagamento do IPTU os imóveis, ou parte deles, onde esteja instalada a sede ou a filial de entidade religiosa ou maçônica, sem fins lucrativos, próprios, *alugados* ou cedidos, para uso frequente da entidade.

Reitera-se que a previsão na legislação municipal é absolutamente desnecessária, tendo em vista que o dispositivo constitucional que trata da imunidade dos templos não a condicionou, tratando-se de norma auto-aplicável, não dependendo, portanto, de lei infraconstitucional. Entretanto, como se viu, diversas capitais fizeram constar em seus códigos tributários, leis municipais e decretos, a desoneração tributária nos casos em que as entidades religiosas não são proprietárias do local onde realizam o culto, blindando legalmente qualquer atividade administrativa contrária à vontade constitucional e viabilizando o exercício do direito fundamental à liberdade de crença e culto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na medida em que a Constituição Federal confere imunidade tributária, no que refere aos impostos, sobre os *templos de qualquer culto* sem qualquer outra exigência, exigir que a instituição seja proprietária do imóvel em que funciona o seu templo religioso é limitar o que o constituinte originário não quis limitar, significa, de forma inconstitucional, amesquinhar a aludida garantia fundamental.

Assim sendo, por óbvio, a imunidade tributária conferida pela Carta Magna de 1988 alcança o imóvel alugado por entidades religiosas para o fim de instalação de seu templo religioso. Portanto, a imunidade sobre imóvel locado, para o fim mencionado, é conferida pela própria Lei Fundamental.

Conforme abordado anteriormente, o Supremo Tribunal Federal estendeu o alcance da imunidade em tela, inclusive, para alcançar imóveis de propriedade de entidades religiosas alugados em favor de terceiros que desenvolvem atividades não religiosas, julgados a partir dos quais infere-se o entendimento de que *templo é o espaço físico genérico em que o culto é realizado*, ou seja, o *templo* não é somente o prédio *de propriedade* da entidade religiosa, senão *qualquer prédio que ela ocupe ou utilize* para realizar suas atividades desde que essas sejam àquelas consideradas essenciais a sua natureza.

Assim, quem confere a imunidade tributária relativa ao IPTU sobre os imóveis em que funcionem templos religiosos, ainda que não sejam próprios, mas alugados por determinada entidade religiosa, é a própria Constituição Federal (art. 150, VI, “b”), como forma de garantir o exercício do direito fundamental à liberdade de crença e culto. Dessa feita, a imunidade tributária que impede a incidência de IPTU sobre imóveis alugados para fins religiosos não depende de normatização infraconstitucional, na medida em que o próprio artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição, estabelece que as normas definidoras dos direitos e garantias constitucionais têm aplicação imediata.

Nesse sentido, como visto, a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Constitucional que admite que a imunidade tributária relativa a impostos alcança, também, imóveis de propriedade de entidades religiosas alugados para terceiros mesmo que estes não desenvolvam atividade religiosa; ou para imóveis de entidades religiosas destinados ao funcionamento de cemitérios ou escolas religiosas, não dependeu de normatização infraconstitucional.

Igualmente, a imunidade tributária que impede a incidência de IPTU sobre imóveis alugados por entidade religiosa para o fim de funcionamento de seu templo religioso ou seus cultos, também não necessita de qualquer normatização infraconstitucional, pois evidentemente esta garantia está assegurada pela Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

AGOSTINHO, Luis Otávio Vincenzi de. Análise constitucional acerca da crise entre a liberdade de crença e o estado laico. **Argumenta**: revista do programa de mestrado em ciência jurídica da FUNDINOPI, Jacarezinho, n. 9, p. 133-146, jul./dez. 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. Do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença. **Revista de direito constitucional e internacional**, São Paulo, n. 36, p.106-114, jul./set. 2001.

BLANCARTE, Roberto. América Latina: Entre pluri-confesionalidad y laicidad. **Civitas Revista de Ciências Sociais**: laicidades em debate, Porto Alegre, v. 11, n. 2, p. 182-206, 2011.

_____. Discriminación por motivos religiosos y estado laico: elementos para una discusión. **Estudios sociológicos**, México, vol. XXI, n. 62, maio-ago., 2003.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões literárias, 1980.

CANOTILHO, Joaquim Jose Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Lisboa: Almedida, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Werner Nabiça. A imunidade tributária dos templos: breves considerações. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, n. 48, p. 128-130, jan./fev. 2003.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, n. 70, p. 144-161, set./out. 2006.

ESPANHA. Tribunal Constitucional de España. **Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 25/1981**. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1981-0025> . Acesso em: 15 mar. 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FRANCO, Marcos Vinicius Lima. Imunidade tributária: um instituto jurídico constitucional. **Ciência jurídica: ad litteras et verba**, Belo Horizonte, v. 110, p. 39-48, mar./abr. 2003.

GALDINO, Elza. **Estado sem Deus: a obrigação da laicidade na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GODOY, Arnaldo Moraes. A liberdade religiosa nas constituições do Brasil. **Revista de direito constitucional e internacional**, São Paulo, n. 34, p. 155-167, jan./mar. 2001.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. **Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

LÓS, João Paulo de Abreu Peçanha. A imunidade tributária de imóveis destinados ao plantio dos vegetais que compõem chá ayahuasca. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, n. 99, p. 353-376, jul./ago. 2011.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos: aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 196, p. 163-193, jan. 2012.

MAZZA, Willame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social como instrumento de concretização dos direitos fundamentais-sociais. **Política Democrática: revista de política e cultura**, v. 11, n. 31, p. 97-102, 2011.

MENDONÇA, Antonio Gouvêa. República e pluralidade religiosa no Brasil. **Revista USP**, São Paulo, n. 59, p. 144-163, set./nov. 2003.

PECES-BARBA MARTINEZ, Gregorio. **Lecciones de Derechos Fundamentales** Madrid: Editorial Dykinson, 2004.

PENA-RUIZ, Henri. **Qu'est ce que la laïcité?** Paris: Gallimard, 2003.

PEREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Los derechos fundamentales**. 8. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2005.

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo. Imunidade tributária. **Ciência jurídica: ad litteras et verba**, Belo Horizonte, v. 155, p. 11-129, set./out. 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, n. 78, p. 184-197, jan./fev. 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2011.

SORIANO, Aldir Guedes. **Liberdade religiosa no direito constitucional e internacional.** São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.