



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU

DIREITO TRIBUTÁRIO

NANA FERNANDES DE SOUZA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS: A PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Salvador
2018

NANA FERNANDES DE SOUZA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS: A PROTEÇÃO
DA LIBERDADE RELIGIOSA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito
e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau
de Especialista em Direito do Estado.

Salvador
2018

NANA FERNANDES DE SOUZA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS: A PROTEÇÃO
DA LIBERDADE RELIGIOSA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

A
meu querido Deus, sempre.

Aos
meus amados pais, Francisco e Sara, e
irmão, Rafael, presença
constante e amor incondicional.

Aos meus amigos,
por todo companheirismo e compreensão.

“Liberdade é uma palavra que o sonho humano alimenta, não há ninguém que explique e ninguém que não entenda”.

MEIRELES, Cecília.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal, através da análise do seu conteúdo e extensão, uma vez que este dispositivo não traz a noção das expressões “templos” e “culto”. Além disso no parágrafo 4º do referido artigo instituiu que a imunidade religiosa somente alcança as finalidades essenciais das entidades, sem, contudo, trazer a sua definição. Tampouco, eles remetem a qualquer outro no ordenamento jurídico, a fim de ensejar uma definição correta. É de suma importância compreender que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ter a sua aplicação desprovida de limites. Ainda que o art. 150, VI, b, da CF/88 tenha como fundamento o princípio da proteção a religião, com a liberdade do templo e do culto religioso, estes não podem se sobrepor a fim de prejudicar o desenvolvimento econômico. A Constituição nomeou a livre concorrência como princípio da atividade econômica, proibindo assim a concorrência desleal. É nítida a necessidade de cautela ao conceder a imunidade tributária dos templos de qualquer culto as entidades religiosas, uma vez que, podem provocar desequilíbrios na ordem econômico e grandes riscos de violação da livre concorrência. É importante assim, a compatibilização dos dispositivos constitucionais, quais sejam: a livre concorrência e a liberdade religiosa, a fim de que não há ofensa a ambos princípios constitucionais.

Palavras chaves: imunidade tributária; templo de qualquer culto; limites; liberdade religiosa; livre concorrência; concorrência desleal; compatibilização.

ABSTRACT

The present work has as objective the study of the tributary immunity of the temples of any cult provided in art. 150, VI, b of the Federal Constitution, through the analysis of its content and extension, since this device does not bring the notion of the expressions "temples" and "worship". Moreover, in paragraph 4 of the aforementioned article it was established that religious immunity only reaches the essential purposes of the entities, without, however, bringing its definition. Neither do they refer to any other in the legal order in order to provide a correct definition. It is of the utmost importance to understand that the tax immunity of the temples of any cult can not have its application devoid of limits. Although the art. 150, VI, b of CF / 88 is based on the principle of protection of religion, with the freedom of the temple and religious worship, they can not overlap in order to undermine economic development. The Constitution has named free competition as a principle of economic activity, thus prohibiting unfair competition. There is a clear need for caution in granting the tax immunity of temples of any cult to religious entities, since they can cause imbalances in the economic order and great risks of violation of free competition. It is thus important to harmonize constitutional provisions, such as free competition and religious freedom, so that there is no offense to both constitutional principles.

Keywords: tax immunity; temple of any cult; Limits; religious freedom; free competition; unfair competition; compatibility.

LISTA DE ABREVIATURA

ADIN – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

AGRAG. – Agravo Regimental em Agravo de Instrumento

AI – Agravo de Instrumento

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

IR – Imposto de Renda

IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

Min. - Ministro

MP – Medida Provisória

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRS – Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DIREITOS FUNDAMENTAIS DA LIBERDADE RELIGIOSA E À LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	15
2.1 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	15
2.1.1 Perspectiva histórica: dimensões	16
2.2 A QUESTÃO RELIGIOSA NO BRASIL.....	19
2.2.1 Do conceito de religião	20
2.2.2 A liberdade religiosa no Estado brasileiro	22
2.3 A ORDEM ECONÔMICA.....	25
2.3.1 Livre concorrência como princípio da ordem econômica	28
2.3.2 O princípio da livre concorrência e o art. 146-A da CF de 1988	30
2.4 O CONFLITO ENTRE DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	32
3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	36
3.1 ORIGEM HISTÓRICA.....	37
3.2 CONCEITO.....	40
3.3 CLASSIFICAÇÕES DOUTRINÁRIAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	45
3.4 DIFERENCIAÇÃO DE INSTITUTOS ASSEMELHADOS.....	48
3.5 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	51
3.5.1 As imunidades como garantia dos direitos fundamentais e cláusula pétreas	53
4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ENTRE A PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA E A LIVRE CONCORRÊNCIA	56
4.1 LIBERDADE RELIGIOSA COMO PRIMEIRO FUNDAMENTO DA IMUNIDADE.....	56
4.2 ELEMENTOS DA IMUNIDADE RELIGIOSA TRIBUTÁRIA.....	60
4.2.1 Acepções do vocábulo templo	60
4.2.2 Noção jurídica de culto	64
4.2.3 Finalidades essenciais dos templos	65
4.3 ALCANCE DA IMUNIDADE.....	70

4.3.1 Redes de televisão pertencentes às entidades religiosas.....	70
4.3.2 Impostos sobre lotes vagos, terrenos e prédios comerciais pertencentes às organizações religiosas e locados a terceiros.....	71
4.4 LIMITES PARA A IMUNIDADE DOS TEMPLOS E A LIVRE CONCORRÊNCIA.....	75
5 CONCLUSÃO.....	79

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

Os direitos fundamentais, tal como consolidado na Constituição Federal de 1988, é essencial para a compreensão da história do Estado democrático brasileiro. É importante entender que os direitos fundamentais são direitos e garantias endereçados a todos, indiscriminadamente, com o intuito de protegê-los de condutas arbitrárias e atentatórias à dignidade da pessoa humana.

Os direitos fundamentais não são absolutos, tampouco ilimitados, a sua inserção subjetiva vai depender de cada caso concreto, analisado separadamente, de modo a exigir uma restrição ou não do seu alcance.

As imunidades tributárias é um instrumento de proteção constitucional com o fito de preservar direitos fundamentais como – a liberdade religiosa, ao direito do cidadão de ter informações, o federalismo, liberdade de expressão. As imunidades representam um forte fator de contenção do arbítrio do ente político frente aos contribuintes, na medida em que este direito fundamental impede o exercício de possíveis excessos. Ou seja, trata-se de um “princípio da não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por via de tributação.”¹

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal de 1988, objeto de detido estudo no presente trabalho, fomentou o direito à liberdade religiosa, a fim de evitar que o Estado gerasse meios que obstasse esta garantia constitucional, seja para promover, desestimular ou até mesmo inibir certas condutas religiosas.

As imunidades tributárias foram pensadas como essenciais à preservação das liberdades e preceitos fundamentais. A imunidade religiosa, por sua vez, tem como *ratio essendi* a proteção e garantia à liberdade religiosa e conseqüentemente, em essência, um sistema tributário mais justo. Ocorre, entretanto, como veremos, a valoração de um princípio constitucional sobre o outro acaba sendo conivente com certos comportamentos e tendo,

¹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias - Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 75.

muitas vezes, uma distorção principiologicamente, prejudicando o sistema financeiro e ferindo a ordem econômica, com a concorrência desleal.

Deste modo, é que o presente trabalho tem como escopo analisar a desconsideração reiterada e inescusável da ordem econômica preconizada na Constituição Federal de 1988, quando estão favorecendo as entidades religiosas que praticam atividades econômicas com fins mercantis e não religiosos.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ter a sua aplicação desprovida de limites. Ainda que o art. 150, VI, b, da CF/88 tenha como fundamento o princípio da proteção à religião, com a liberdade do templo e do culto religioso, estes não podem se sobrepor a fim de prejudicar o desenvolvimento econômico.

O princípio da livre concorrência acaba por limitar a imunidade tributária. Isto é nítido quando entendemos que se a imunidade tem como propósito a busca pela proteção da liberdade, é plenamente capaz a aplicação na proteção da liberdade concorrencial, como basilar da ordem constitucional econômica, e não apenas a liberdade religiosa, visto que, conferir privilégios fiscais a “empresas religiosas” com finalidade apenas comercial fere a liberdade econômica, também protegida no nosso ordenamento.

Busca-se, com este estudo, suscitar a necessidade de estudos aprofundados acerca do assunto para perquirir medidas que sejam capazes de limitar a imunidade religiosa, quando esta ferir preceitos basilares da ordem econômica. Para isso, busca compreender o conceito e os principais elementos caracterizadores deste instituto que é a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Para se chegar a esse objetivo, pretendesse: a) expor os contornos do conceito de direitos fundamentais; b) discorrer sobre as dimensões dos direitos fundamentais; c) analisar a questão religiosa no Brasil; d) examinar a liberdade religiosa no Estado brasileiro; e) analisar os contornos da ordem econômica na Constituição Federal de 1988; f) estudar a livre concorrência como princípio da ordem econômica e o art. 146-A da CF/1988; g) tratar acerca do conflito entre direitos fundamentais; h) analisar as imunidades tributárias em sua origem histórica e conceito; i) identificar as classificações doutrinárias das imunidades tributárias; j) diferenciar os institutos assemelhados; k) abordar as imunidades tributárias do art. 150, VI da CF; l) abordar as imunidades como

garantia dos direitos fundamentais e a cláusula pétrea; m) examinar as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto; n) tratar a liberdade religiosa como primeiro fundamento da imunidade; o) analisar os elementos da imunidade religiosa tributária, quais sejam, a aceitação de templo, a noção jurídica de culto e a finalidade essencial dos templos; p) abordar o alcance da imunidade através da análise de casos concretos; q) por fim verifica os limites para a imunidade dos templos de qualquer culto e a livre concorrência.

Para a materialização da pesquisa, busca-se a utilização de fontes de pesquisas diversas, em especial, por fontes bibliográficas e documental, recorrendo-se a códigos, leis, doutrinas nacionais e estrangeiras, publicações em periódicos, artigos científicos, dissertações e teses sobre o tema, etc. Ainda, a colheita e análise de jurisprudências dos Tribunais brasileiros

Surge, neste momento, a principal intenção deste trabalho, que pode ser resumido na análise das implicações jurídicas e a possibilidade de aplicação de limites à imunidade religiosa, quando estas entidades tenham cunho estritamente empresarial.

Para tanto, a presente pesquisa fora dividida em 3 capítulos.

O segundo capítulo dedica-se ao estudo dos direitos fundamentais, em específico, da liberdade religiosa e da livre concorrência. Para compreensão das imunidades religiosas do art. 150, VI, b da Constituição Federal é necessário o estudo das questões religiosas no Brasil e o alcance da liberdade religiosa. Contudo, sabe-se que os direitos fundamentais não são absolutos e podem vir a colidirem diante de um caso concreto. Por esta razão é necessário o estudos da ordem econômica e da livre concorrência protegida pelo Estado Democrática de direito, uma vez que podem vir a colidirem na incidência de imunidade.

Ainda nesse capítulo, é preciso o estudo do conflito entre os direitos fundamentais, uma vez que, não são direitos absolutos, quando colidentes, não deve se sobrepor a outro direito de igual modo protegido pela Constituição Federal.

Na sequencia, o terceiro capítulo será destinado, antes do estudo aprofundado da imunidade tributária religiosa, ao exame, ainda que geral, de certas premissas para a

compreensão e contextualização do impasse a ser enfrentado. Desta sorte, sendo as imunidades tributárias umas das expressões de limitação constitucional ao poder de tributar e uma hipótese de não incidência do tributo sobre determinada ação, fato ou sujeito previsto na Constituição Federal, é importante tecer um breve relato histórico da desoneração tributária até a primeira previsão da imunidade tributária no mandamento constitucional brasileiro, bem como seu conceito diante das diversas acepções doutrinárias.

Ainda, neste capítulo, também serão apresentadas as formas de classificação das imunidades tributárias utilizadas pela doutrina. Na sequência, será estudado brevemente a diferença entre os institutos assemelhados da imunidade, em virtude da confusão ocasionada pelos equívocos existente na redação da Constituição federal de 1988.

Por fim, será apresentado as imunidades tributárias do art. 150, VI da CF, de modo geral, com atenção especial a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, fazendo uma análise conjunta com as cláusulas pétreas.

O capítulo quarto volta-se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Após todas as considerações já delineadas ao longo do trabalho destina-se a reflexão acerca da liberdade religiosa como primeiro fundamento da imunidade, perpassando pelo estudo do vocábulo “templo”, “culto” e “finalidades essenciais” aplicada ao Texto Constitucional.

Ainda, será feita a análise dos limites e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto à luz do ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, frente a colisão de valores e princípios constitucionais, quais sejam: a liberdade religiosa e a livre concorrência aprofunda-se na reflexão da necessidade de proteção da igualdade de condições de competição de mercado frente a proteção da liberdade religiosa e de crença na imunidade tributária, propondo-se, a solução através do mecanismo da compatibilização e ponderação dos dispositivos.

No sexto capítulo, tem-se a conclusão do presente estudo, defendendo a tese de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ter a sua aplicação desprovida de limites. É necessário, no caso concreto, a compatibilização dos dispositivos constitucionais.

2. DIREITOS FUNDAMENTAIS DA LIBERDADE RELIGIOSA E À LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

Os direitos fundamentais, tal como consolidado na Constituição Federal de 1988, é essencial para a compreensão da história do Estado democrático brasileiro. É importante entender que os direitos fundamentais são direitos e garantias endereçados a todos, indiscriminadamente, com o intuito de protegê-los de condutas arbitrárias e atentatórias à dignidade da pessoa humana. Portanto, o presente capítulo destinará a compreensão dos direitos fundamentais, em específico, da liberdade religiosa e da livre concorrência.

Para o deslinde deste trabalho, o estudo das questões religiosas no Brasil é de suma importância para a compreensão da *ratio essendi* da imunidade religiosa. Contudo, é importante compreender que a liberdade de religião não é absoluta e portanto, a imunidade religiosa pode vir a colidir com livre concorrência protegida pelo Estado Democrático de Direito.

Por fim, será de suma importância para o presente trabalho o estudo do conflito entre os direitos fundamentais, uma vez que, não são direitos absolutos, quando colidentes, não deve se sobrepor a outro direito de igual modo protegido pela Constituição Federal.

2.1 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

É tarefa indeclinável discorrer sobre a evolução histórica dos direitos fundamentais, suas gerações, bem como sua carga eficaz, para então, estudar os deslindes da liberdade religiosa e da ordem econômica constitucional em nosso ordenamento.

2.1.1 Perspectiva histórica: dimensões

Os direitos fundamentais são uma composição histórica, a qual, esses direitos variam de época para época. De modo didático, cada fase da evolução dos direitos fundamentais costuma ser dividida pelos doutrinadores em “gerações” ou “dimensões”. A terminologia mais correta para denominar esse processo evolutivo, vem sendo provocando divergência entre os doutrinadores, em especial, diante das expressões “gerações” e “dimensões”.

Os doutrinadores que adotam “gerações” como a terminologia correta, é por entender que não há substituição, tão pouco colisão de uma geração de direitos fundamentais por outra geração. Segundo Manoel Jorge e Silva Neto², não há um “conflito de gerações”. O que ocorre é que as gerações se interagem, elas deixam suas contribuições.

Nesse sentido, Dirley da Cunha Junior³ aponta que

As gerações dos direitos revelam a ordem cronológica do reconhecimento e afirmação dos direitos fundamentais, que se proclamam gradualmente na proporção das carências do ser humano, nascidas em função da mudança das condições sociais.

Por outro lado, esse não vem sendo o posicionamento majoritário adotado atualmente, uma vez que entendem-se ser impróprio o termo “gerações” para definir esta evolução dos direitos fundamentais. Para os autores, a expressão geração dá a entender que há uma substituição gradativa dos direitos. Entendem, portanto, que a terminologia correta é “dimensões”, pois passa uma ideia de que os novos direitos são somados aos demais direitos fundamentais.⁴ Com o termo “dimensões” tem uma ideia de complementaridade, e não mais sobreposição.

² SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 672.

³ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2012, p. 615.

⁴ Nessa mesma linha, Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, ensinam que “ essa distinção entre gerações dos direitos fundamentais é estabelecida apenas com o proposito de situar os diferentes momentos em que esses grupos de direitos surgem como reivindicações acolhidas pela ordem jurídica. Deve-se ter presente, entretanto, que falar em sucessões de gerações não significa dizer que os direitos previstos num momento tenham sido suplantados por aqueles surgidos em instante seguinte. Os direitos de cada geração persistem válido juntamente com os direitos da nova geração, ainda que o significado de cada um sofra o influxo das concepções jurídicas e sociais prevaletentes nos novos

Ingo Sarlet⁵, em defesa a respeito do termo dimensões, aduz, que,

Em que pese o dissídio na esfera terminológica, verifica-se crescente convergência de opiniões no que concerne à ideia que norteia a concepção das três (ou quatro, se assim preferirmos) dimensões dos direitos fundamentais, no sentido de que estes, tendo tido sua trajetória existencial inaugurada com o reconhecimento formal nas primeiras Constituições escritas dos clássicos direitos de matriz liberal-burguesa, se encontram em constante processo de transformação, culminando com a recepção, nos catálogos constitucionais e na seara do Direito Internacional, de múltiplas e diferenciadas posições jurídicas, cujo conteúdo é tão variável quanto as transformações ocorridas na realidade social, política, cultural e econômica ao longo dos tempos. Assim sendo, a teoria dimensional dos direitos fundamentais não aponta, tão-somente, para o caráter cumulativo do processo evolutivo e para a natureza complementar de todos os direitos fundamentais, mas afirma, para além disso, sua unidade e indivisibilidade no contexto do direito constitucional interno e, de modo especial, na esfera do moderno 'Direito Internacional dos Direitos Humanos.

Deste modo, os direitos fundamentais de primeira geração resultaram da deflagração da Revolução Francesa de 1789, amparada no ideário de liberdade individual e política. Segundo, Roberto Bobbio⁶ os direitos de primeira geração correspondem aos direitos de liberdade, ou um não-agir do Estado. O estado era apenas o guardião das liberdades, não interferindo, portanto, na vida social ou de qualquer indivíduo, estando ele afastado da vida pública.

Ainda assim, existiam direitos indispensáveis à todos os homens, que possuíam pretensões universalistas,⁷ como a liberdade individual, a liberdade de consciência, de reunião e a inviolabilidade de domicílio. Contudo, esses direitos não se preocupavam com as desigualdades sociais e tinha como titular desses direitos o homem individualmente considerado.

Segundo Manoel Jorge⁸, a ausência do estado nas questões individuais guardava relação com a ideia do *laisser-faire laisser-passar*, e que, foi o responsável pelo aumento das desigualdades sociais.

momentos. (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.138.)

⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 8ª Edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2007, p. 55;

⁶ BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 9

⁷ Segundo Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco essas pretensões universais se dão no plano abstrato, uma vez que, alguns direitos são condicionados a obediência a certos requisitos, como por exemplo, o sufrágio, que dependiam de requisitos de riqueza. (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.137.)

⁸ SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 672.

Esse individualismo francês, forjado no ideal absenteísta burguês produziu enorme desequilíbrio social, foi o propulsor no século XIX dos direitos de segunda geração, chamados direitos sociais ou direitos à prestação. São os direitos que privilegiam o direito ao trabalho, à seguridade, à segurança, lazer e moradia. São direitos que se buscam estabelecer uma liberdade real e igual para todos, mediante ações do Poder Público.

Os direitos fundamentais de segunda geração, ao contrário dos direitos de primeira geração, exigiam a participação do Estado, a fim de suprir as carências individuais e sociais. Segundo Dirley Cunha⁹, esses direitos são “animados pelo propósito de reduzir material e concretamente as desigualdades sociais e econômicas até então existentes, que debilitavam a dignidade humana”. Havia, portanto, uma preocupação com a proteção da dignidade, com a satisfação das necessidades básicas.

Com explosão demográfica, aumento vertiginoso do consumo e a degradação do meio ambiente trouxe a necessidade de repensar um modelo de direito que pudesse dar uma resposta efetiva as lesões. Lesões essas que não eram mais de pessoas individualizadas, mas eram lesões a interesses de toda a coletividade. Portanto, era a tutela de uma coletividade difusa, a qual ensejou o aparecimento da terceira geração.

Para Manoel Jorge¹⁰

São direitos que tem por destinatários indivíduos indeterminados, como ocorre com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art.255, caput, da CF); [...] os direitos chamados de terceira geração peculiarizam-se pela titularidade difusa ou coletiva, uma vez que são concebidos para a proteção não do homem isoladamente, mas de coletividades, de grupos.

Surge, diante das demandas da coletividade, em prol dos direitos das minorias, os direitos fundamentais de quarta geração, baseado na globalização desses direitos. Além desses direitos das minorias, Paulo Bonavides¹¹ defende que o direito de quarta geração introduzido pela globalização política está relacionado à democracia, à informação e ao pluralismo. Há ainda, doutrinadores como Bobbio e Pedro Lenza, que acrescenta que esta

⁹ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2012, p. 623.

¹⁰ SILVA NETO, Manoel Jorge e. *op.cit.* p. 672.

¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 571/572.

geração se refere também aos avanços da biotecnologia e da bioengenharia genética, ao qual permite a manipulação do patrimônio genético de cada indivíduo.

Ingo Sarlet¹², afirma que:

A proposta do Prof. Bonavides, comparada com as posições que arrolam os direitos contra a manipulação genética, mudança de sexo etc., como integrando a quarta geração, oferece a nítida vantagem de constituir, de fato, uma nova fase no reconhecimento dos direitos fundamentais, qualitativamente diversas das anteriores, já que não se cuida apenas de vestir com roupagem nova reivindicações deduzidas, em sua maior parte, dos clássicos direitos de liberdade.

Não se pode estabelecer o fim ao processo de classificação dos direitos fundamentais, tendo em vista que estes estão em constantes transformações. Embora se sabe que esses direitos tem seu marco na Revolução Francesa de 1789, segundo Manoel Jorge¹³ “isso acontece precisamente porque o Estado, instrumento de satisfação das necessidades humanas, está, de modo ininterrupto, submetido a motivações pelo simples fato de o ser humano que o cria estar constantemente em transformação. ”

2.2 A QUESTÃO RELIGIOSA NO BRASIL

A questão religiosa permeia as instâncias mais particulares da consciência humana, bem como, também se externaliza em movimentos sociais, repercutindo não apenas nos contextos culturais, assim como na história política. Por isso a importância do estudo para a compreensão da imunidade conferida pela Constituição Federal de 1988.

Será estudo deste tópico, embora não refira ao núcleo central deste trabalho, mas de grande relevância para o seu desenvolvimento, a conceituação de religião, trazendo visão desde teólogos à ateus, mas enfatizando a importância da religião na vida social desde os tempos remotos. Para então, adentrarmos no princípio da liberdade religiosa, alicerce da imunidade tributária religiosa prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal, objeto central deste projeto.

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 59.

¹³ SILVA NETO, Manoel Jorge e. *op cit.* p. 673.

2.2.1 Do conceito de religião

É indiscutível a importância da religião na conjuntura social. Contudo, não podemos dizer que seja uma tarefa fácil chegar a um conceito de religião. A religião está ligada ao próprio crescimento da humanidade, inerente a condição humana. Tem-se na religião uma busca por explicações aos episódios do cotidiano, despertando indagações de cunho metafísico, filosóficos.

David Hume¹⁴ afirma que a origem da religião está voltada ao desconhecido, aduzindo que

A religião primitiva da humanidade surgiu principalmente de um medo dos acontecimentos futuros; e pode-se facilmente conceber quais ideias dos poderes invisíveis e desconhecidos os homens naturalmente entretêm quando estão sob o jugo de sombrias apreensões de todos os tipos. Todas as imagens de vingança, de severidade, de crueldade e de maldade deviam ocorrer, e deviam aumentar o medo e o horror que oprimiam o homem religioso assombrado. Uma vez que um terror infundado se apodera do espírito, a imaginação entra em ação e multiplica ainda mais o número de objetos terríficos, enquanto a profunda obscuridade, ou, o que [e pior, a luz pálida que nos cerca, representa os espectros da divindade sob as mais horríveis aparências que se pode imaginar. E não se pode formar a ideia de uma maldade perversa que esses devotos aterrorizados não a apliquem, prontamente e sem escrúpulo, a sua divindade.

Segundo Manoel Jorge e Silva Neto¹⁵, a religião é uma realidade humana idiossincrásica¹⁶, a fim de agregar elementos econômicos, culturais, de cunho social, etc, que demandam da necessidade do homem.

É importante trazer a visão dos mais renomados teólogos brasileiros, Rubem Alves, que na sua obra “o que é religião?” afirma que o que está no mundo factual somente se tornam sagrados quando são declaradas pelo homem como tal. Em outras palavras o Teólogo afirma que a religião é um discurso

Nenhum fato, coisa ou gesto, entretanto, é encontrado já com as marcas do sagrado. O sagrado não é uma eficácia inerente às coisas. Ao contrário, coisas e gestos se tornam religiosos quando os homens os balizam como tais. A religião nasce com o poder que os homens têm de dar nomes às coisas, fazendo uma discriminação entre coisas de importância secundária e coisas nas quais seu destino, sua vida e sua morte se dependuram. E esta é a razão por que, fazendo

¹⁴ HUME, David. **História Natural da Religião**. São Paulo: editor Unesp, 2004, p. 107.

¹⁵ SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Proteção Constitucional à Liberdade Religiosa**. Rio de Janeiro: Ed. Lumens Juris, 2008, p. 27.

¹⁶Idiossincrasia é o fenômeno da singularidade da reação individual diante de fatores externos.

uma abstração dos sentimentos e experiências pessoais que acompanham o encontro com o sagrado, a religião se nos apresenta como um certo tipo de fala, um discurso, uma rede de símbolos. Com estes símbolos os homens discriminam objetos, tempos e espaços, construindo, com o seu auxílio, uma abóbada sagrada com que recobrem o seu mundo. Por quê? Talvez porque, sem ela, o mundo seja por demais frio e escuro. Com seus símbolos sagrados o homem exorciza o medo e constrói diques contra o caos.¹⁷

Tem-se, portanto, um discurso de que a religião possui uma missão de fornecer consolo ou conforto ao homem. Divergindo desse entendimento, temos o ateu Richard Dawkins utiliza-se da biologia evolutiva para afirmar que a religião tem sua base nas crianças, e na conjuntura de que somos o que somos, e sobrevivemos, em razão das experiências que acumulamos das gerações anteriores.

Richard Dawking¹⁸ sustenta que

A seleção natural constrói o cérebro das crianças com a tendência de acreditar em tudo que seus pais ou líderes tribais lhes disserem. Tais confiança e obediência são valiosas para a sobrevivência: o análogo a navegar orientando-se pela lua, no caso da mariposa. Mas o lado ruim da obediência insuspeita é a credulidade escrava. O subproduto inevitável é a vulnerabilidade à infecção por vírus mentais. Por ótimos motivos ligados à sobrevivência darwiniana, o cérebro das crianças precisa confiar nos pais, e nos sábios em quem os pais as orientam a confiar. Uma consequência automática é que aquele que confia não tem como distinguir os bons conselhos dos maus. A criança não tem como saber que "Não nade no Limpopo infestado de crocodilos" é um bom conselho, mas que "Você deve sacrificar um cabrito na época da lua cheia, senão as chuvas não virão" é no mínimo um desperdício de tempo e de cabritos. As duas advertências soam igualmente confiáveis. As duas vêm de uma fonte respeitável e são feitas com uma honestidade solene que pede respeito e exige obediência. O mesmo acontece com proposições sobre o mundo, sobre o cosmos, sobre moralidade e sobre a natureza humana. E, muito provavelmente, quando a criança crescer e tiver seus próprios filhos, ela vai naturalmente transmitir boa parte para os filhos — absurdos ou não-absurdos — usando a mesma gravidade contagios

Nota-se, do pouco já explanado no presente trabalho, a senectude da religião na vida humana, desde eras remotas. Contudo, insta ressaltar que esta realidade religiosa na história humana não foi acompanhada da liberdade humana. Trata-se de uma conquista do homem recente, como estudado no tópico anterior, de um direito de primeira geração.

Nesse sentido, afirma Márcio Morais¹⁹

Como demonstram as pesquisas antropológicas e arqueológicas, as religiões fazem parte da vida social desde tempos muito remotos, tendo o homem, num

¹⁷ ALVES, Rubem. **O que é religião?** São Paulo: Edições Loyola, 2010, p. 24.

¹⁸ DAWKINS, Richard. **Deus, um delírio.** São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 188.

¹⁹ MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Religião e Direitos Fundamentais: o princípio da liberdade religiosa no estado constitucional democrático brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, v. 18, n. 1, pp. 225-242, jul./dez. 2011, p. 226.

primeiro momento, se maravilhado com o mundo e tentado buscar explicações míticas para entendê-lo. Todavia, apesar de a religião fazer parte da vida do homem, desde eras remotas, sabe-se também que a liberdade religiosa é uma conquista recente da humanidade, podendo-se, embasado no pensamento de Georg Jellinek (1851-1911), salientar ser a mesma um dos primeiros direitos fundamentais conquistados pelo homem, sendo tal liberdade, dentro da divisão de gerações de direitos fundamentais estruturada por Norberto Bobbio (1909-2004), um direito de primeira geração.

Assim, entender a religião como algo inerente ao ser humano, desde tempos remotos, é essencial para o estudo da liberdade religiosa, frente à importância em garantir a autonomia do homem e a efetividade dos seus direitos, em razão do pluralismo religioso existente na história humana.

2.2.2 A liberdade religiosa no estado brasileiro

Resultantes da deflagração da Revolução Francesa de 1789, surge os direitos fundamentais de primeira geração amparado no ideário de liberdade individual e política. Surge, então, o direito a liberdade de crença religiosa. Foi através da idade contemporânea, que iniciou uma tolerância religiosa, de modo a fazer com que a liberdade individual pudesse se externalizar mediante a livre expressão da fé.

Primeiramente, é essencial discorrermos sobre o princípio da liberdade religiosa, para depois adentrarmos na liberdade religiosa consolidada no Estado Democrático brasileiro. Desta forma, segundo Pinto Ferreira²⁰ a “liberdade religiosa é o direito que tem o homem de adorar a seu Deus, de acordo com a sua crença e o seu culto”.

De acordo com Jorge Miranda²¹,

A liberdade religiosa não consiste apenas em o Estado a ninguém impor qualquer religião ou a ninguém impedir de professar determinada crença. Consiste ainda, por um lado, em o Estado permitir ou propiciar a quem seguir determinada religião o cumprimento dos deveres que dela decorrem (em matéria de culto, de família ou de ensino, por exemplo) em termos razoáveis. E consiste, por outro lado (e sem que haja qualquer contradição), em o Estado não impor ou não garantir com as leis o cumprimento desses deveres. (...) Se o Estado, apesar de conceder aos cidadãos, o direito de terem uma religião, os puser em condições que os impeçam de a praticar, aí não haverá liberdade religiosa. E também não haverá liberdade religiosa se o Estado se transformar em polícia da consciência, emprestando o

²⁰ Ferreira, 1998, p. 102

²¹ MIRANDA. Jorge. 2000, p. 409

seu braço – o braço secular – às confissões religiosas para assegurar o cumprimento pelos fiéis dos deveres como membros dessas confissões.

É possível visualizar que a liberdade religiosa é gênero que contem três espécies: i) a liberdade de crença; ii) a liberdade de culto; e iii) a liberdade de organização religiosa. Portanto, a liberdade religiosa dá ao indivíduo o direito de escolha, de escolher acreditar ou não em alguma crença/divindade. Assim, como garante também o direito de escolher entre determinada religião, sendo nesse caso o direito à liberdade de culto, decorrente do pluralismo religioso. Por fim, a liberdade de organização religiosa “diz respeito à possibilidade de estabelecimento e organização das igrejas e suas relações com o Estado”²², sem que aja qualquer ingerência por parte do poder estatal na economia interna das entidades religiosas.

O direito a liberdade religiosa tem como fundamento a proteção do *fórum internum* do sujeito, libertando-o de qualquer ingerência. Nesse sentido, Jonatas Eduardo Mendes Machado²², afirma que

o direito à liberdade religiosa cria uma esfera jurídico-subjetiva em torno do indivíduo, cujo perímetro os poderes públicos e as entidades privadas devem respeitar. É dentro dessa esfera que o indivíduo exerce a sua liberdade de crença, no pressuposto de que as opções tomadas neste domínio dizem respeito à essência íntima e pessoal do homem. Temos aqui, verdadeiramente, uma posição jurídica de conteúdo definitivo (Alexy).

No mesmo sentido, Jayme Weingartner Neto, afirma que o direito à liberdade religiosa

visa proteger o fórum internum, de modo a impedir qualquer pressão, direta ou indireta, explícita ou implícita, às opções de fé, para isso, cria-se, em torno do indivíduo, uma “esfera jurídico-subjetiva” cujo “perímetro os poderes público e as entidades privadas devem respeitar”. Vinculada à “essência íntima e pessoal do homem”, identifica-se uma posição jurídica de conteúdo de liberdade em sentido jurídico, um “conceito democrático de liberdade negativa, cujo objeto constitui um conjunto indefinido de possibilidades e alternativas de comportamento” – do qual deflui a impossibilidade de edificar-se, nesta sede, uma liberdade positiva, que se pudesse construir pela imposição estatal de uma “concepção omnicompreensiva ou determinação material do conteúdo do direito em causa

Somente é possível encontrar uma liberdade religiosa, quando nos Estados se tem uma separação entre questões estatais e religiosas. Nesse sentido, no Brasil esta relação estado-religião pode ser vista em duas fases: a confessional e a laica. A liberdade religiosa somente foi possível verifica com a promulgação da Constituição de 1891,

²² MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos**. Coimbra: Coimbra, 1996, P.220.

quando rompeu-se definitivamente a relação entre o Estado e a Igreja Católica Apostólica Romana.

Em seguida, as demais Constituições, quais sejam, a de 1934, 1937, 1946 e a de 1967 continuou sendo assegurada a liberdade religiosa, tendo visto a laicidade estatal.

Hordienamente, a Constituição Federal de 1988 assegura no seu art. 5º, VI²³ o direito à liberdade de crença religiosa, afirmando que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias”.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho²⁴, a respeito no art. Vi da CF/88 afirma

A liberdade de consciência é a liberdade do foro íntimo, em questão não religiosa. A liberdade de crença é também a liberdade do foro íntimo, mas voltada para a religião. (...) Está na segunda parte deste inciso a liberdade de culto. Podem, em razão da norma, os crentes de qualquer religião honrar a divindade como melhor lhes parecer, celebrando as cerimônias exigidas pelos rituais.

Jayme Weingarter Neto²⁵ afirma que liberdade religiosa surge como um corolário da liberdade de consciência, uma vez que ampara juridicamente qualquer preferência que o sujeito vier a tomar em relação a religião, até mesmo a sua negação.

Ainda, que a Constituição de 1988 reconheça a liberdade religiosa como um direito fundamental, por sua vez, a fim de assegurar a laicidade estatal, logo, a separação entre Estado e Igreja, a Constituição Federal no art. 19, inciso I da Constituição Federal²⁶ veda aos Estados, Municípios, à União e ao Distrito Federal

Art. 19, I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

²³ Constituição Federal de 1988

²⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. p.33

²⁵ Weingartner Neto, Jayme, **Liberdade Religiosa na Constituição**. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2007, p. 79

²⁶ Todas as constituições de 1891 a 1988 trataram deste artigo, vedando aos entes estatais.

Segundo André Ramos Tavares²⁷ a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a liberdade religiosa como um preceito “autônomo”. Assim, enquanto direito fundamental a liberdade religiosa engloba a liberdade:

- i) de opções em valores transcendentais (ou não);
- ii) de crença nesse sistema de valores;
- iii) de seguir dogmas baseados na fé e não na racionalidade estrita;
- iv) da liturgia (cerimonial), o que pressupõe a dimensão coletiva da liberdade;
- v) do culto propriamente dito, o que inclui um aspecto individual;
- vi) dos locais de prática do culto;
- vii) de não ser o indivíduo inquirido pelo Estado sobre suas convicções;
- viii) de não ser o indivíduo prejudicado, de qualquer forma, nas suas relações com o estado, em virtude de sua crença declarada.

É importante salientar que a laicidade não é absoluta, tampouco pressupõe a separação total entre o Estado e Religião, devendo ter uma cooperação entre as duas esferas. Como por exemplo, a colaboração no ensino religioso nas escolas públicas de ensino fundamental, assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva.

Por fim, a liberdade religiosa reverbera também no sistema tributário nacional, consubstanciada no art. 150, VI alínea “b” da CF/88, de modo sucinto, decorre da vedação aos entes federativos a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto. Acerca deste dispositivo, será objeto de detida análise a partir do próximo capítulo.

2.3 A ORDEM ECONÔMICA

A expressão “ordem econômica” costuma ser utilizada em diversificados sentidos. Seja empregada para descrever, “a relação entre os fenômenos econômicos e materiais”²⁸, seja o conjunto de normas reguladoras dos comportamentos dos sujeitos econômicos, ou, por fim, seja apenas a ordem jurídica da economia. Segundo Manoel Jorge²⁹ no prisma semiológico, a expressão “ordem econômica” traz uma multiplicidade de sentidos que não se confundem, seja a ordem econômica do ser, ou seja, a ordem do dever ser.

²⁷ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 8a ed. Ver. Atual – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 630.

²⁸ LIMA, Talita. **A responsabilidade civil por dumping social nas relações de trabalho no direito brasileiro**. 2011. Monografia (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Salvador, p. 20.

²⁹ SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional econômico**. São Paulo: LTr. 2001, p. 134.

A luz dessa tripla conotação, Vital Moreira³⁰, apresentou o que seja a “ordem econômica”.

- Em um primeiro sentido, ‘ordem econômica’ é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um *conceito de fato* e não de um conceito normativo ou de valor (é conceito do mundo do ser, portanto) [...];
- Em um segundo sentido, ‘ordem econômica’ é a expressão que designa um conjunto de regras de todas as *normas* (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral etc), que respeitam à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica;
- Em um terceiro sentido, ‘ordem econômica’ significa ordem *jurídica* da economia.

Para Manoel Jorge³¹ a ordem econômica, traduzida da leitura do art. 170 da Constituição Federal 1988 é um plexo normativo, a qual está estabelecido um modelo econômico e sua forma de atuação na intervenção do Estado no domínio econômico.

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece, no art. 170 os objetivos fundamentais da ordem econômica da República, bem como, os seus princípios limitadores. A Constituição no referido artigo visa, num primeiro momento, determinar o modo econômico da sociedade brasileira, de como o sistema econômico deve se organizar, a fim de atingir os objetivos da ordem econômica. Ou seja, a ordem econômica deve ser fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, deste, que estejam assegurados os direitos fundamentais, a dignidade humana e a justiça social.

Segundo Eros Roberto Grau³² o art. 170 deve ser lido no sentido de que a Constituição impõe um dever que as atividades econômicas devem seguir. Ou seja, para ele, o enunciado estabelece que

As relações econômicas – ou a atividade econômica – deverão ser (estar) fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (fim delas, relação econômica ou atividade econômica) assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social.

³⁰ MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra. Centelha, 1973, p. 67-71.

³¹ SILVA NETO, Manoel Jorge e. *op.cit.* p. 135

³² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66

Assim, para Roseli de Fatima e Marcos Antônio³³ a Constituição ao se referir à ordem econômica sob o prisma dos princípios fundamentais, não pretende romper com o capitalismo, mas que deve haver um equilíbrio a fim de alcançar os fins sociais perseguidos pelo estado.

O art. 170 caput da Constituição Federal de 1988 preceitua que: “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...],” de modo que a liberdade imposta a economia brasileira, está, por outro lado, limitada à valorização do trabalho humano, com fim a assegurar a existência digna e a justiça social.

Deste modo, o dispositivo da Constituição Federal 1988, ao estabelecer o modo econômico da sociedade, está se referindo ao modo de ser da economia, ou seja, a forma como sistema econômico deve se comportar para alcançar os objetivos da ordem econômica. Por outro lado, fazendo uma interpretação por outro ângulo, tomando como base que a constituição impôs um dever as relações econômicas, percebe-se a normatividade do enunciado do art. 170, posto que a ordem econômica deve ser fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, a fim de assegurar a dignidade humano e a justiça social.³⁴

Ao analisar o dispositivo da Constituição, verifica-se um rol extenso de princípios da ordem econômica constitucional, tais como: a soberania nacional econômica, propriedade privada; a função social da propriedade; a valorização do trabalho humano; a livre concorrência; a defesa do consumidor; a defesa do meio ambiente; a redução das desigualdades regionais e sociais; a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

O presente trabalho não irá abranger todos os princípios indicados no art. 170 da constituição federal, apenas atentará ao exame do princípio da livre concorrência.

³³ BIALESKI, Roseli de Fátima. VILLATORE, Marcos Antônio César. Novas considerações sobre a ponderação entre os direitos fundamentais do trabalhador e o poder diretivo do empregador à luz da ordem econômica constitucional. Revista de direito do trabalho. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ano 36, n. 139, jul.-set. 2010, p. 161.

³⁴ LIMA, Talita. **A responsabilidade civil por dumping social nas relações de trabalho no direito brasileiro**. 2011. Monografia (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Salvador, p. 26.

2.3.1 Livre concorrência como princípio da ordem econômica

A Constituição Federal de 1988 consagrou como princípio constitucional e como fundamento da República Federativa do Brasil, a livre iniciativa. Logo em seu art. 1º, inciso IV ^{trata-a} como “um dos fins da nossa estrutura política, ” ou seja, “um dos fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito. ”³⁵ Além de fundamento da República Federativa do Brasil, a livre iniciativa está consagrada como princípio instrutivo e fundante da ordem econômica, com previsão expressa no caput do artigo 170³⁶, de modo a colocá-la ao lado da valorização do trabalho humano.

O modelo estatal consagrado pela Constituição de 1988 não admite a liberdade de iniciativa de forma plena, em face dos preceitos constitucionais que estabelecem uma série de limitações. O ordenamento jurídico só possibilita a livre iniciativa quando observados os limites impostos pelo Texto Constitucional, ou seja, desde que fundada pela justiça social e pela dignidade da pessoa humana.

Segundo Diogo Bonfim, não há como falar em livre iniciativa sem a presença da livre concorrência, “surgindo, nesse ponto, a identificação da relação entre dois princípios, uma relação de desdobramento artificial em que o segundo (livre concorrência) funciona como delineador do primeiro (livre iniciativa), numa relação de autoingerência.”³⁷

A livre iniciativa tem como um dos seus limites constitucionais o princípio da livre concorrência, pois não pode o agente econômico ocasionar desequilíbrios no funcionamento da ordem econômica.

A livre concorrência expressa uma garantia de que os agentes ao exercerem sua atividade econômica, farão de forma que suas competências definam as suas conquistas ou suas derrotas, sendo proibido ao Estado beneficiar ou embaraçar qualquer que seja o agente econômico.

³⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos, 2004, p. 115.

³⁶ Constituição Federal de 1988, Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

³⁷ BONFIM, Diogo. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva. 2011. P. 175.

Segundo Hugo de Brito³⁸

Em outras palavras, o direito à livre concorrência é assegurado por uma norma, com estrutura de mandamento de otimização, segundo a qual o Estado deve garantir a todos, na medida do que for factual e juridicamente possível, o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos.

Portanto, é possível afirmar que a livre concorrência significa a viabilidade aos agentes, de forma em geral, de atuação no comércio, sem que haja exclusões e discriminações. Trata-se de oportunidade de competição igualdade de condições, o que, por sua vez, difere de igualdade comum entre os sujeitos econômicos.

O Estado, pode sujeitar esses agentes econômicos a restrições como houver a necessidade de atuar como agente normativo e regulador, a fim de reprimir práticas abusivas a ordem econômica. Desta forma, o exercício de uma atividade econômico livre, não significa que estas atividades serão exercidas sem limites.

Eros Roberto Grau³⁹ afirma, por sua vez, que

Reconhecendo que a livre concorrência pode ser afetada tanto por falhas estruturais quanto por comportamentos dos agentes econômicos, a legislação brasileira aborda ambos os aspectos de defesa da concorrência, utilizando-se de instrumentos de prevenção e repressão(...). Trata-se de instrumentos compulsórios de controle e imposição de comportamentos, o que configure intervenção estatal por direção sobre o domínio econômico.

Ainda, sobre a livre concorrência “não há que se falar, portanto, em igualdade entre competidores, e sim de oportunidade de competir.”⁴⁰ Nesse sentido, afirma Ives Gandra da Silva Martins⁴¹,

Há descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorre sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa sonega leva incomensurável sobre seus concorrentes que pagam tributos. A questão mais grave acontece, se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo do produto que fabrica, com o

³⁸ MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In. **princípios e limites da tributação 2- os princípios da ordem econômica e da tributação**. Coordenação: Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin. 2009. P. 402.

³⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 196/197.

⁴⁰ BONFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo. Saraiva. 2011. p.180.

⁴¹ MARTINS. Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da Fiscalização e da livre concorrência entre empresas. Direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. In **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 105, 2004, p. 130.

que o Fisco, com quadro reduzido de agentes fiscais, torna-se impotente em combatê-la.

Não obstante a ordem econômica tenha como fundamento a liberdade de agir dos agentes (livre iniciativa), contudo, estes agentes econômicos não podem exercer suas atividades sem limitações, de modo abusivo, posto que passa a ser objeto de fiscalização e repressão a fim de garantir a proteção da própria ordem econômica.

2.3.2 O princípio da livre concorrência e o art. 146-A da CF de 1988.

Por meio da Emenda nº 42 de 19/12/2003 foi inserido no texto constitucional o art. 146-A que institui que “a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”⁴²

Segundo Humberto Ávila⁴³, o dispositivo 146-A da Constituição Federal assegurou o princípio da neutralidade concorrencial a fim de que a tributação não provocasse situações de desequilíbrio, como por exemplo, um sujeito econômico que paga menos tributos, de maneira que irá reduzir o valor da sua mercadoria ou serviço e, com isso, conquista um número maior de vendas.

Há autores como Paula Forgioni⁴⁴ e Agostinho Netto⁴⁵ consideram que antes mesmo da Emenda Constitucional nº 42, este princípio tinha previsão no ordenamento jurídico. Afirmando ainda, que o art. 146-A foi uma decorrência do art. 150, II da Constituição Federal, pois este vedava o tratamento desigual entre contribuintes que se encontravam em situação econômica semelhante.

O Estado, deve agir a fim de impedir desequilíbrios à livre concorrência, ainda que para alcançar essa finalidade tenha que se valer de critérios especiais de tributação – reduzir

⁴² BRASIL. Constituição Federal de 1988.

⁴³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo. Malheiros Editores, 2008, p 23

⁴⁴ FORGIONI, Paula A., **Os Fundamentos do Antitruste**. São Paulo, Editora RT, 1998.

⁴⁵ NETTO, Agostinho do Nascimento. O Princípio Tributário da Concorrência Econômica Equilibrada. **Revista Justiça Fiscal**, Brasília, Sinprofaz, n.º 1, março de 2009.

a evasão fiscal em determinadas áreas da economia no intuito de reduzir as desproporções.⁴⁶

Assim, a tributação, a aplicabilidade do direito tributário e a sua interpretação não podem estar dissociadas dos preceitos da ordem econômica, principalmente, do princípio da livre concorrência.

O princípio da neutralidade concorrencial, no campo tributário, deve ser entendido como na uma neutralidade tributária, ou seja, ao Estado é vedado dar tratamento desigual entre os contribuintes a fim de ensejar desequilíbrios entre eles. Nessa esteira, Ricardo Lobo Torres⁴⁷ afirma que “ao Estado fiscal incube não apenas se manter neutro frente à concorrência, mas também lhe compete promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças de mercado. ”

Para Hamilton Souza⁴⁸

O princípio da neutralidade tributária deriva do atinente à livre concorrência que, por sua vez, se conecta com o que prestigia a liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Em nome da finalidade de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (Constituição Federal, artigo 170, caput), o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes.

Desta forma, a neutralidade concorrencial e a neutralidade tributária andam juntas, a fim de que não ocorram ofensas e desequilíbrios a ordem econômica e, principalmente, a livre concorrência, de modo que a igualdade de condições fosse respeitada, a fim de que a não incidisse diferentes tributações sobre agentes que praticam mesma atividade econômica.

⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In. **Princípio e Limites da Tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e da tributação**. Coordenação: Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin. 2009. P. 422.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípio da ordem econômica. In **princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e da tributação**. Coordenação: Ricardo Ferraz. São Paulo. Quartier Latin. 2009. P. 494.

⁴⁸ SOUZA, Hamilton Dias de Souza. **Desvios Concorrenciais Tributários e a Função da Constituição**. Disponível em http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao, acesso em 26 de agosto de 2018.

2.4 O CONFLITO ENTRE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Diante dos direitos fundamentais estudados acima – da liberdade religiosa e da livre concorrência, não nos deixam dúvidas quanto as suas aplicabilidades no ordenamento jurídico brasileiro, contudo, merece a análise acerca da colisão entre os direitos fundamentais, em virtude do estudo neste trabalho da imunidade tributária, em especial, dos templos de qualquer culto.

Inicialmente, cumpre ressaltar que os direitos fundamentais não são absolutos, tampouco ilimitados, a sua inserção subjetiva vai depender de cada caso concreto, analisado separadamente, de modo a exigir uma restrição ou não do seu alcance.

É oportuno, primeiramente, diferenciar regras e princípios. Acerca do tema, Robert Alexy⁴⁹ destaca que

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.

Já as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige: nem mais nem menos. Regras contém, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção em grau. Toda norma é ou uma regra, ou um princípio.

Desta forma, a distinção entre princípio e regras esta porque os princípios são normas instituem que alguma coisa seja realizada o máximo possível dentro das situações jurídicas e fáticas efetivas. As regras, por outro lado, são normas que serão satisfeitas ou não satisfeitas, ou seja, se essa regra existe e é válida, ela deve ser cumprida exatamente como ela exige que seja, não existe meio termo.

Humberto Ávila⁵⁰ acerca da distinção entre regra e princípios, afirma que

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações e permissões e

⁴⁹ ALEXY, Robert. Teoria Dos Direitos Fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 90-91.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.63

proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos.

Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

Portanto, é possível encontrarmos casos de colisão de princípios⁵¹. E segundo Robert Alexy⁵² “se um dos princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido -, um dos princípios terá que ceder”

Sabe-se que a Constituição Federal de 1988 é composto por um sistema aberto de princípios, de modo que é possível ocasionalmente encontrar uma colisão entre eles. Para tanto, quando ocorre o choque efetivo entre os direitos fundamentais, vai haver uma limitação ao menos de um desses princípios, dentro dos parâmetros do princípio da proporcionalidade.

Cumprido salientar, mais uma vez, que os direitos fundamentais não são absolutos, são limitados. Salaria Gloria Rojas⁵³ que a norma constitucional ela possui alguns limites que buscam possibilitar e potencializar a prática dessas normas, estão longe de terem o intuito de dificultar seu exercício. Ocorre ainda, que esses limites estão acompanhados de garantias que obstem a limitação total do direito fundamental ou a sua destruição dentro do direito.

Em razão de uma colisão de direitos fundamentais, a fim de dirimir estes conflitos, é comum utilizar o princípio da concordância prática. De acordo com Inocência Martires Coelho⁵⁴ este princípio

⁵¹ As regras e princípios se distinguem pela forma como solucionam um conflito. Não será abordado neste trabalho o conflito entre regras, porém, de forma sucinta, é importante dizer que quando há um conflito entre regras, ele só poderá ser resolvido com a inserção, em uma das regras, de uma cláusula de exceção, a fim de solucionar o conflito. Ou ainda, poderá dar fim ao conflito se uma das regras for declarada inválida e com isso, retirada do ordenamento. Para Dworkin (“Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras.” DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. P. 43

⁵² *Ibidem*. P. 90

⁵³ RIVERO, Glória P. Rojas. **La Libertad de Expresión del Trabajador**. Madrid, Espanha: Editorial Trotta, 1991, p. 20.

⁵⁴ COELHO, Inocência Mártires. **Interpretação Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 102.

consiste, essencialmente, numa recomendação para que o aplicador das normas constitucionais, deparando-se com situações de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, adote a solução que otimize a realização de todos eles, mas ao mesmo tempo não acarrete a negação de nenhum

Desta forma, o princípio da concordância prática separa a hierarquização existente nos direitos fundamentais, de modo que há uma ponderação de bens e valores constitucionais que estão colidindo, fazendo com que a eficácia desses bens e valores tenha o menor prejuízo com o resultado da colisão.

Assim, como o princípio da concordância prática, o princípio da proporcionalidade atua como essencial na solução de conflitos entre direitos fundamentais, atuando, principalmente como limitador, a fim de encontrar a solução mais justa no caso concreto.

Alexandre de Moraes⁵⁵ afirma que através do juízo de ponderação

coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição de princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com suas finalidades precípua.

Hely Lopes Meireles⁵⁶ afirma que o princípio da proporcionalidade também é chamado de princípio da proibição do excesso. Segundo o autor, a finalidade deste princípio é a conformidade entre os meios e os fins, no intuito de evitar sacrifícios desnecessários ou abusivos demais.

O princípio da proporcionalidade pode ser compreendido como “é o meio mais adequado de se analisarem conflitos entre direitos fundamentais, no intuito de buscar a solução mais correta para o caso, para que assim se possa aplicar a efetiva justiça.”⁵⁷

Outrossim, o princípio da proporcionalidade possui elementos constitutivos, quais sejam: adequação (ou idoneidade), necessidade (menos gravoso) relacionados às possibilidades fáticas e a proporcionalidade em sentido estrito, relacionando com as possibilidades jurídica.

⁵⁵ MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2016

⁵⁶ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 121.

⁵⁷ ANDRÉ, Francheschi Caroline. O Princípio da Proporcionalidade In: BARACAT, Eduardo Milléo (ORG). **Controle do Emprego pelo Empregador: Procedimentos Lícitos e Ilícitos**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 288.

Robert Alexy ⁵⁸afirma que

A proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas

Por fim, os direitos fundamentais inseridos na Constituição Federal, a fim de que sua identidade seja preservada quando houver um conflito, devem ser compatibilizados, ou seja, um princípio não pode aplicado às custas de outro princípio, numa ponderação de interesses precipitada. A Constituição requer a otimização desses direitos, diante de cada caso concreto, estabelecer limites a ambos os bens ou valores, de modo a atingir uma efetividade “perfeita”.

Portanto, “a fixação de limites deve responder, inicialmente, à tentativa de concordância prática e, posteriormente, ao princípio da proporcionalidade, no sentido de que não se deve ir além do que venha a ser exigido pela realização da harmonização entre ambos os bens jurídicos.”⁵⁹

No quarto capítulo será abordado, os limites da imunidade tributária frente a preservação da ordem econômica e conseqüentemente a livre concorrência e a garantia da liberdade religiosa.

⁵⁸ ALEXY, Robert. **Teoria Dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2014, pp.117-118.

⁵⁹ GASPAR, Gabriela Curi Ramos. **Colisão de direitos fundamentais nas relações de emprego em organizações de tendência**. 177 f. 2015. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

3. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Após tratar das nuances dos direitos fundamentais, tal como consolidado na Constituição Federal de 1888, assim como da ordem econômica, em especial, da livre concorrência, é necessário, nesse momento, trazer o entendimento sobre a imunidade tributária.

Antes de iniciarmos o estudo aprofundado sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal de 1988, é necessário o exame, ainda que geral, de certas premissas para a compreensão e contextualização do impasse a ser enfrentado.

Desta sorte, sendo as imunidades tributárias umas das expressões de limitação constitucional ao poder de tributar e uma hipótese de não incidência do tributo sobre determinada ação, fato ou sujeito previsto na Constituição Federal, é importante tecer um breve relato histórico da desoneração tributária até a primeira previsão da imunidade tributária no mandamento constitucional brasileiro, bem como seu conceito diante das diversas acepções doutrinárias.

Nesse caminho, também serão apresentadas as formas de classificação das imunidades tributárias utilizadas pela doutrina. Na sequência, será estudado brevemente a diferença entre os institutos assemelhados da imunidade, em virtude da confusão ocasionada pelos equívocos existente na redação da Constituição federal de 1988.

Por fim, será apresentado as imunidades tributárias do art. 150, VI da CF, de modo geral, com atenção especial a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, fazendo uma análise conjunta com as cláusulas pétreas.

3.1 ORIGEM HISTÓRICA

O termo imunidade origina-se do latim *immunitas*, *immunitatis*, e significa ausência de *múnus*, ou seja, ausência de encargos. Traduzia a noção de privilégio alcançado por alguns cidadãos, com o intuito de ser exonerado a determinado encargo ou ônus.⁶⁰

Desde o Império Romano é verificado a essência da imunidade, quando buscava-se beneficiar apenas uma parcela de pessoas em situações específicas. Ocorria, portanto, a liberação de alguns cidadãos, e também em certas situações, do pagamento de tributos cobrado pelo Estado.⁶¹ Entretanto, cabe salientar, que tal instituto não era democrático, tratava-se de uma arbitrariedade da autoridade, decidir a forma e o momento em que iria privilegiar seus coligados.

De acordo com Regina Helena Costa⁶², foram derivadas deste período Romano as exonerações tributárias tradicionais, inclusive as do templo religioso e dos bens públicos, vigentes no ordenamento brasileiro atual.

No período da Idade Média a imunidade concedida pelo rei estava relacionada aos membros do clero e aos nobres com o propósito de consolidar a sua relação com os oligárquicos e reafirmar seu poder. Nesse momento, quem arcava com os tributos era a população mais pobre, desfavorecida, enquanto o clero e a nobreza eram desobrigados das obrigações tributária.

Para Ricardo Lobo Torres⁶³, não é possível dizer que há propriamente imunidade tributária na idade média, uma vez que, os membros do clero e os senhores feudais, não eram subordinados ao poder real, pois eram "fontes autônomas de fiscalidade".

⁶⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Imunidade tributária e Seus Novos Aspectos**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revistas dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 105.

⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. Rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 32.

⁶² *Ibidem*, p. 32

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. III. **Os Direitos humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.42

Segundo leciona Maria Cristina Faria⁶⁴ “o período medieval reprisou, no campo tributário, o panorama dentro do qual a desoneração fiscal era tida como um privilégio do clero e da nobreza, em perfeita consonância com a estrutura social e econômica do feudalismo”

Com o Estado liberal advindo da Revolução Francesa, houve uma mudança sobre o sujeito a quem seria imposto tal privilégio, passou, portanto, a ser um benefício para as entidades consideradas essências para a democracia, e não mais, uma garantia à uma determinada classe social, em razão dos pensamentos libertários bases desse movimento social.

Nesta esteira Soller, afirma que apenas com a Revolução Francesa, é que a imunidade deixou de ser vista como um privilégio concebido pelo Estado à classes já favorecidas, “mas sim, como algo que se justifica por considerações que levam em conta o ser humano como fim em si mesmo, sendo o Estado e as instituições meios para se alcançar o bem comum”⁶⁵

Chega-se a conclusão que, no período compreendido entre o Estado Romano até a criação dos Estados Modernos, com a Revolução Francesa, a exclusão da competência tributária para arrecadar tributos, com o fim na manutenção do Estado, já existia, porém, estavam relacionadas à concessão daqueles que possuíam maior capacidade contributiva.

Entretanto, não será a exclusão da incidência tributária, por si só, capaz de caracterizar o instituto da imunidade tributária, como nos é versado hoje. Leciona o professor Aliomar Baleeiro⁶⁶, que foi a partir das decisões da Suprema Corte dos Estados Unidos da América que a imunidade surgiu.

É oportuno fazer alusão ao importante julgado da Suprema Corte dos Estados Unidos da América no “case” *McCulloch v. Maryland*⁶⁷ onde o então presidente, Magistrado John

⁶⁴ FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária Conteúdo e Alcance**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001, p. 119.

⁶⁵ SOLLER, Fabrício. **A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF**. Revista Fórum de Dir. Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 2. Nº 12. Nov-dez. de 2004, p.111

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001 p. 235.

⁶⁷ No ano de 1817, o Banco dos Estados Unidos, inaugurou sua filial no Estado de Maryland. Ocorreu, que, uma lei instituída pelo Estado de Maryland, determinou a tributação de todos os bancos e sucursais,

Marshall, delimita os preceitos da imunidade tributária, em especial, a imunidade recíproca dos entes federativos, decidindo, portanto, contra a instituição do imposto pelo Estado de Maryland. De modo que, a imunidade tributária tem sua base no constitucionalismo americano.

Com efeito, no Brasil, ao tratar das diretrizes deste instituto, atribuiu-se às Constituições à competência exclusiva para tratar sobre esta matéria.

Tradicionalmente, a imunidade tributária foi tratada primeiramente na Constituição Federal de 1891, mais precisamente no art. 10^o⁶⁸, onde instituiu que “é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.” Ocorreu, portanto, a vedação expressa à tributação de bens e rendas de pessoas jurídicas, como a própria imunidade recíproca presente no ordenamento atual. Cumpre salientar, que tal dispositivo da Constituição Federal 1891 admitia a imunidade apenas sobre impostos, deixando de lado as outras espécies tributárias.

Para Regina Helena⁶⁹, por outro lado, uma constituição federal que teve importante contribuição para os estudos da imunidade foi a de 1824, pois primeiramente houve a abolição dos privilégios da nobreza, principalmente sobre a tributação. E no mesmo dispositivo, “asseguraram imunidades tributárias a taxas referentes a socorros públicos e instruções primárias gratuitas aos cidadãos. Podendo, assim, encontrar um “espírito imunizante” nesta Constituição.

A atual Constituição Federal, denominada Constituição Cidadã, passou a consolidar as imunidades tributárias como sendo uma das expressões de limitação constitucional ao

existentes no referido Estado. Entretanto, o Banco dos Estados Unidos negou-se a realizar o pagamento do imposto. Diante deste cenário, e de acordo com a legislação tributária, Mac Culloch, o caixa, foi ajuizado por John James, em seu nome e em nome do Estado de Maryland. Em razão da recusa dos tribunais ao apelo da sucursal do Banco dos Estados Unidos, este, então recorreu para a Suprema Corte, tendo sua sentença proferida em 1819. Cf. **Decisões constitucionais de Marshall**, tradução de Américo Logo, Imprensa Nacional, Rio de Janeiro, 1903, p. 104.

⁶⁸ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República Dos Estados Unidos do Brasil**. Brasília, Rio de Janeiro: Congresso Nacional Constituinte, 1988.

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. Rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 34

poder de tributar⁷⁰, afastando o caráter de privilégio excludente existente ao longo da história.

Tem-se, portanto, no Brasil, um mandamento jurídico, em sede constitucional, prevendo expressamente uma imposição negativa, a qual afasta a própria competência tributária do legislador ordinário, no sentido de que, o ente público está obrigado a não tributar sobre determinada ação, fato ou sujeito previsto na Constituição Federal.

3.2 CONCEITO

Antes de adentrarmos ao estudo das acepções acerca das imunidades tributárias, é importante esclarecer que diante da diversidade de posições doutrinárias, o presente trabalho não tem a pretensão de esgota-las. Busca-se trazer, ao menos, as mais recorrentes, no intuito de alcançar uma melhor compreensão deste instituto.

A primeira corrente, defendida por Amílcar de Araújo Falção, conceitua a imunidade tributária como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias prevista pelo estatuto supremo”⁷¹

⁷⁰ De acordo com Hugo de Brito, a imunidade tributária é algo que “impede que a Lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune”; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª. ed. rev. atual. e ampl. de acordo com as EC nos. 32 e 33/01. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 241, 242. Ocorre, por outro lado, que Aliomar Balleiro, diverge deste entendimento. Segundo o Autor, a imunidade não é limitadora de competência, mas ela exclui. Para ele, a imunidade é uma “exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição”. BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 2001 (atualizado por Misabel Derzi) apud FERREIRA NETO, Lael. **Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos**, 2010. In: Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39, p. 10.

⁷¹ FALÇÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 7ª Ed. 2013.

Coaduna com este entendimento José Souto Maior Borges⁷² e Misabel Derzi. Misabel afirmando que “a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição”⁷³

Diversas críticas foram feitas a esses conceitos, entre elas, o uso da expressão “supressão da competência impositiva”. Segundo Etides Yuri Pereira, não se pode entender a imunidade como sendo uma supressão, mas como exclusão de competência tributária, por entender que a imunidade, “por si só, é um mandamento negativo de imposição tributária vinculada pelo legislador constitucional sobre determinados atos, fatos ou pessoas.”⁷⁴

Ao utilizar a expressão “supressão” tem-se uma ideia de cronologia. Ou seja, ocorre primeiro a existência da competência e, posteriormente, a sua supressão. Entretanto, é necessário entender que, as imunidades tributárias surgem no texto constitucional elaborado pelo constituinte originário. Portanto, as hipóteses abarcadas pela imunidade já nascem na Carta, não são suprimidas da competência tributária.

Diante do exposto, entende-se que a imunidade tributária é uma “imposição negativa de competência”, ou seja, não há qualquer supressão da competência pelo legislador constitucional, em verdade, a competência já nasce delimitada, obrigada, portanto, a não tributar sobre determinada ação, fato ou sujeito ali abarcada pela norma imunizante.

Por outro lado, há Humberto Ávila⁷⁵ que entende que a imunidade tributária é uma regra de competência. Segundo a autor

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas de competência). A

⁷² O autor Souto Maior defende que existem duas modalidades que manifesta o fenômeno da não incidência: “I) a não incidência genérica ou pura e simples, e II) a não incidência juridicamente qualificada ou especial; não incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar.” Pata ele, a imunidade tributária se enquadra na segunda modalidade. BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 218.

⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 2 edição, 2008, p. 2006.

⁷⁴ QUEIRÓS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade recíproca: análise do alcance e das limitações da norma imunizante**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade Federal da Bahia, p. 44.

⁷⁵ AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209

parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.

Para o Autor a competência tributária é resultado aritmético da operação: competência tributária menos as hipóteses não tributadas. Nessa esteira, discorda-se deste entendimento, uma vez que, “a incidência tributária sobre fatos imunes nem sequer chega a existir no sistema jurídico, não fazendo, portanto, em nenhum momento, parte da competência tributária”⁷⁶

Já na visão de Hugo de Brito Machado, a imunidade ocorre quando a lei tributária esta proibida de incidir, por um dispositivo da Constituição, sobre determinados fatos. Nesse sentido, afirma o autor que a imunidade é “um obstáculo criado por uma norma da constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.”⁷⁷

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Luciano Amaro afirma que “a imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”

⁷⁸

Cumprе ressaltar um equívoco no entendimento desses autores, uma vez que, a imunidade não pretende obstar a lei ordinária tributária sobre os fatos ou pessoas imunidade. O que ocorre, em verdade, é que a imunidade irá impedir a criação da lei, propriamente dita. Ou seja, não irá existir no mundo jurídico uma lei que pretenda tributar um fato imune, isto porque, essa lei será inconstitucional *ab initio*.

Agora, diferentemente da linha de pensamento dos autores já analisados, Paulo de Barros Carvalho afirma que diante da inexistência de cronologia entre a regra imunizante e a regra de competência, a imunidade não pode ser considerada uma limitação constitucional às competências tributarias.

⁷⁶ QUEIRÓS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade recíproca: análise do alcance e das limitações da norma imunizante**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, p. 44. p. 45

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiro, 2008, p. 230.

⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 148-149

Para o Autor⁷⁹, a imunidade tributária

é classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Diante deste recorte feito pelo Paulo de Barro, nota-se que ele delimita precisamente o local de existência das imunidades tributárias. Ou seja, as imunidades se localizam apenas na Constituição federal, ou em lei máxima de cada Estado. Ademais, para o autor, a imunidade expressamente exclui a competência dos entes federativos sobre determinadas situações específicas. Por isso, pode-se dizer que as hipóteses de imunidade são limitadas e especificadas.

Por fim, é importante trazer a baila a definição de Aliomar Baleeiro⁸⁰ que afirma que a imunidade tributária

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.

Portanto, para o Autor, a imunidade é regra de exceção e de delimitação de competência, que age de maneira concomitante no tempo. Baleeiro afirma que “a redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.”⁸¹

Tal definição, de Aliomar Baleeiro, encontra guarida na própria Constituição Federal 1988, uma vez que, tem uma seção denominada “das limitações ao poder de tributar”, a qual, fica localizada as imunidades tributária. Contudo, importante frisar que esta definição trazida por Baleeiro é alvo de severas críticas pela doutrina.

Primeiramente, observa-se do conceito trazido pelo referido autor, que ele deixou uma lacuna⁸² ao delimitar as hipóteses de incidência da imunidade. Isto porque, o autor não

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 185.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 208

⁸¹ Ibidem.

⁸² É importante deixar claro que esta lacuna ocorreu apenas diante da sua posição conceitual, na obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Por outro lado, quando o Baleeiro dissertou sobre a

contemplou a natureza subjetiva da imunidade tributária, uma vez que somente entendeu que fatos e situações são objeto imediato de incidência.

Ainda, da premissa de Baleeiro discorda-se dele quando ele afirma que a imunidade é enxergada “de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. ” Ele quer dizer, de forma errônea, que quando ocorre a competência tributária, uma parte dessa competência é retirada pela constituição. Por sua vez, resta equivocado esse posicionamento, uma vez que, não existe redução da competência tributária pela norma imunizante.

Finalmente, Misabel Derzi⁸³ não há divergência doutrinária acerca desses fatos:

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. É regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. Distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar

Segundo Derzi⁸⁴, a doutrina é divergente acerca do conceito da imunidade tributária, por entender que a imunidade é uma regra jurídica imposta pela Constituição, que age de maneira a delinear a competência ou estabelecer a incompetência dos entes políticos para instituir a obrigação tributária.

Claro está, portanto, que ainda que exista divergência doutrinária acerca do conceito da imunidade tributária, não há dúvida que trata-se de uma regra jurídica com sede constitucional, não decorrendo, por sua vez, da autonomia do ente federativo para instituir o tributo. Tem-se, uma imposição negativa, da competência ou da regra de incompetência aos entes políticos, no sentido de que, eles estão obrigados a não tributar sobre determinada ação, fato ou sujeito previsto na Constituição Federal.

classificação da Imunidade quanto a seu modo de incidência, ele tratou o viés subjetivo imunidade tributária.

⁸³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade Recíproca. In: **Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF**. coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p 98.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 98

3.3 CLASSIFICAÇÕES DOUTRINÁRIAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Definido o conceito de imunidade tributária, é de extrema importância analisar as classificações doutrinárias acerca desse instituto, a fim de averiguar com maior clareza as características essenciais de cada imunidade. Essas classificações são produtos de construções doutrinárias, não há na Constituição Federal de 1988 nenhuma qualificação nesse sentido, de modo que, elas iram variar de acordo com o ângulo adotado por cada intérprete.

O presente trabalho não tem a intenção de esgotar todas as classificações existentes acerca desse instituto, desta maneira, serão analisadas as mais importantes para a compreensão do objeto desse estudo.

Nesta senda, as imunidades podem ser classificadas quanto à forma de previsão ou quanto ao seu modo de incidência em subjetiva, objetiva ou mista. A imunidade é subjetiva quando são conferidas em razão da condição de determinada pessoa, isto é, *ratione personae*. É o exemplo da imunidade recíproca e a imunidade das instituições de educação e de assistência social.

Por sua vez, a imunidade será objetiva quando definida em função da natureza de determinado objeto/bem. Como exemplo, tem a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, prevista no art. 150, VI, d. Neste caso, não há importância quem é o proprietário do livro, tampouco quem comercializa, basta que seja livro.

Salienta, ainda, Ruy Barbosa Nogueira⁸⁵, que há hipóteses em que a imunidade pode ser classificada como subjetiva-objetiva, ou seja, mista. Segundo o autor, “na amplitude casuísticas das situações, às vezes deparamos com disposições que levam em conta não só aspectos objetivos, mas, concomitantes, subjetivos.”⁸⁶

⁸⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.169/170.

⁸⁶ Aliomar Balleiro adota o mesmo posicionamento de Rui Barbosa, entendendo que as imunidades se subdivide em objetivas, subjetivas e mistas.

Um exemplo de imunidade mista é aquela que impede a instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, conforme definidas em lei, quando o proprietário que as explore não possuir outro imóvel. Assim, verifica-se a imunidade mista, pois tem o critério subjetivo (o proprietário possuir apenas um imóvel) e o critério objetivo (sobre a área da pequena gleba).

Por outro lado, Roque Antônio Carrazza discorda dessa classificação, entendendo que, em termos técnicos, “a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guarda com determinados fatos, bens ou situações.”⁸⁷

É tendencioso adotar tal posicionamento de Carrazza, visto que toda imunidade irá beneficiar pessoas, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, uma vez que somente às pessoas cabe cumprir com a obrigação tributária.

O presente trabalho, com o devido respeito, não coaduna com o entendimento do Autor. A classificação defendida por Rui Barbosa Nogueira e Aliomar Baleeiro, busca diferenciar as imunidades conforme a sua qualificadora. Ou seja, a imunidade será definida em função da natureza jurídica da pessoa ou de determinados fatos, bens ou situações, e ainda, pela conjunção de ambas as situações.

As imunidades tributárias também podem ser classificadas quanto a amplitude, dividida em genéricas e específicas. A imunidade genérica segundo Regina Helena Costa “dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade mencionada”⁸⁸ Isto significa que a imunidade genérica alcança todo e qualquer impostos, a prestigiar valores básicos protegidos pela Constituição Federal.

No que diz respeito as imunidades específicas elas incidem sobre determinado tipo de tributo, ou seja, circunscrita a um único tributo, a se direcionar especificamente apenas um ente político como destinatário. São situações limitadas e especiais.

⁸⁷ CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2012, p.809

⁸⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 138

Nessa esteira, as imunidades podem ser classificadas como condicionadas ou incondicionadas. Isto porque, as imunidades são normas constitucionais, podendo se enquadrar como normas de eficácia plena ou normas de eficácia contida.

Nas lições de Regina Helena, as imunidades incondicionadas são “norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, posto independe de outro comando para produzir integralmente os seus efeitos”⁸⁹. Como exemplo, cita-se o art. 150, VI, a da Constituição federal, que trata da imunidade recíproca. Neste caso, não há nenhuma condicionante, bastando que tenha como sujeito passivo da obrigação um ente federativo da administração direta, suas autarquias e fundações.

As imunidades condicionadas ou condicionáveis⁹⁰ qualificam-se como de eficácia continuada e de aplicabilidade imediata, porém depende de norma infraconstitucional a fim de disciplinar a matéria. Um exemplo clássico é o art. 150, VI, c, das imunidades para entidades de assistência social, as quais é condicionada ao preenchimento dos requisitos definidos na lei, para que então, possam gozar da imunidade.

Cabe nesse momento, uma observação acerca da imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, b da CF/88. De acordo com Leandro Paulsen, esta imunidade não tem previsão no texto constitucional das condicionantes. Segundo o autor, “há quem defenda que a imunidade dos templos não é sujeita a outros requisitos senão o do § 4º deste art. 150, qual seja, a vinculação às finalidades essenciais que, no caso, é a manifestação da religiosidade.”⁹¹

Oportuno, salientar, ainda que esta imunidade não se sujeite a uma condição prevista em lei infraconstitucional, a própria Constituição Federal de 1988 no texto do § 4º do art. 150,

⁸⁹ *ibidem* p. 133.

⁹⁰ Regina Helena Costa prefere qualificar a imunidade como “condicionável” pelas razões a seguir: “Preferimos o termo ‘condicionável’ ao vocábulo ‘condicionada’, comumente utilizado pela doutrina, porque, como afirmamos anteriormente, a imunidade tributária não se abriga em normas constitucionais de eficácia limitada, que demandam, necessariamente, a intervenção do legislador infraconstitucional. Assim, parece-nos incorreto falar-se em imunidade condicionada, já que, cuidando-se de uma norma de eficácia contida, o condicionamento para a fruição do benefício poderá ou não ser estatuído pelo legislador complementar. Em decorrência desse raciocínio, a eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal”. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 133-134.

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 247.

traz uma condição, qual seja, a vinculação às finalidades essenciais dos templos. Frisa-se que será objeto de estudo no próximo capítulo.

Por fim, a imunidade será classificada quanto à derivação principiologica, sendo ela ontológica e políticas. Para Regina Helena⁹², as imunidades ontológicas “são as reconhecidas de jure, como consequência necessária de um princípio constitucional. No direito positivo o princípio que impor o reconhecimento dessas imunidades é a imunidade. ” Essas imunidades são essenciais para o atendimento ao princípio da isonomia e ao pacto federativo.

Quanto as imunidades políticas são outorgadas visando proteger outros princípios constitucionais. Trata-se de uma opção política do legislador constituinte. A imunidade dos templos de qualquer culto é um exemplo de imunidade política.⁹³

Desta forma, o presente estudo analisou de forma sintetizada as principais classificações das imunidades tributarias.

3.4 DIFERENCIAÇÃO DE INSTITUTOS ASSEMELHADOS⁹⁴

Diante do estudo da imunidade tributária é necessário distinguir alguns institutos exonerativos que, não obstante sejam análogos quanto aos seus efeitos – o não pagamento de tributos -, detêm natureza jurídica e origem diferente. Deste modo, o presente tópico se debruçará sobre esses institutos assemelhados.

⁹² COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 142

⁹³ Há uma divergência acerca da imunidade dos templos ser uma imunidade ontológica ou política. Para Regina Helena, caso não houve previsão expressa na Constituição, essa imunidade dos templos não poderia ser extraível direta e necessariamente de algum princípio constitucional, ainda que tenham como premissa a garantia a liberdade de culto. Desse modo, a autora entende ser uma imunidade política. (*ibidem*, p. 143) Por outro lado Ricardo Lobo Torre entende ser uma imunidade ontológica, pois essa imunidade funcionada como “contraponto fiscal da liberdade religiosa” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III, 1.p. 238).

⁹⁴ É necessário esclarecer que o legislador, na Constituição Federal 1988, utilizou o vocábulo isenção quando na verdade visava tratar acerca da imunidade. Contudo, como veremos no presente tópico, não se pode confundir esses institutos.

Sacha Calmon Navarro Coelho leciona que “sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhe efeitos tributários.”⁹⁵

Para Regina Helena Costa, a isenção e a imunidade possuem alguns pontos comuns, quais sejam:

- 1) Ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar;
- 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária - no caso da imunidade - e da hipótese de incidência tributária - no caso da isenção;
- 3) podem ter objeto quaisquer espécies tributárias;
- 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais

Destarte, há um grande diapasão entre a imunidade e a isenção tributária. A imunidade trata-se de um instituto de sede constitucional, ou seja, irá decorrer de uma norma estabelecida na Carta Magna. Isto porque, conforme alude José Souto Maior Borges⁹⁶, “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.”

Nessa esteira, Ives Gandra Martins⁹⁷ aduz que,

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público em sua esfera de atuação.

Por outro lado, em que pese a isenção afaste a incidência do tributo, não pode nunca ser confundida com a imunidade.

No que se refere as isenções, trata-se de uma dispensa legal, pois, o tributo é devido, contudo uma legislação infraconstitucional concede ao contribuinte a dispensa para pagamento do tributo. Nesse caso, podemos dizer que a isenção é uma forma de não

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p 207.

⁹⁶ BORGES, José Souto Maior apud CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais. Delegatárias de serviços públicos**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 25.

⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves: (Centro de Extensão Universitária. Pesquisas Tributárias Nova Série, n. 4). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 32.

incidência do tributo, em razão de uma regra jurídica excepcional que exonera o sujeito passivo da obrigação ao pagamento do tributo.

Em outras palavras, a isenção é o poder dado ao ente político, aferido por lei, e por sua mera liberalidade, de isentar o sujeito passivo da obrigação tributária⁹⁸.

Segundo Sasha Calmon Navarro Coêlho⁹⁹, as imunidades não se confundem com as isenções, tendo em vista que,

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional. A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição)¹⁰⁰

Regina Helena aduz que esses institutos se distinguem conquanto “na imunidade não ocorre fato imponible por não existir possibilidade de formulação da hipótese de incidência; na isenção não ocorre o fato imponible porque o legislador competente impediu a atuação da hipótese de incidência em relação a certo sujeito ou objeto.”¹⁰¹

Assim, podemos dizer que as imunidades e as isenções resultam no não pagamento do tributo, contudo, possuem origem e natureza diversa. Enquanto a imunidade decorre da Carta Magna e inibe o poder de tributar no seu nascimento, a isenção decorre de uma legislação infraconstitucional após a instituição do tributo, a fim de aplicar uma regra de exceção, fazendo com que não incida o tributo, tampouco gere seus efeitos. No caso da isenção, só vai existir uma lei que isenta se houver antes uma lei permissiva.

Por fim, frisa-se que não é a proposta deste trabalho esgotar todas as peculiaridades desses institutos exonerativos.

⁹⁸ Queirós, Etides Yuri Pereira. **Imunidade recíproca: análise do alcance e das Limitações da norma imunizante**. Dissertação (Mestrado - Direito) - Universidade Federal da Bahia, UFBA, 2017, p. 60

⁹⁹ Cabe salientar que o Autor subdivide as isenções em dois campos: as isenções autônomas e isenções heterônomas.

¹⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 171.

¹⁰¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 21

3.5 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Como já exposto no presente trabalho, as imunidades encontram-se expressos no texto constitucional, de modo nos debruçaremos de forma minuciosa no próximo capítulo apenas acerca da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal de 1988¹⁰², contudo é importante destacar as imunidades do art. 150, VI da CF/88¹⁰³, as quais incidem sobre os impostos:

Primeiramente, a imunidade da alínea “a” do art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, chamada de *imunidade recíproca*, se refere a proibição às pessoas políticas de cobrarem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviço uns dos outros, bem como de suas autarquias e fundações criadas e mantidas pela própria administração pública.

A imunidade recíproca segundo Paulo de Barro Carvalho¹⁰⁴ “é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. ” Desta forma, a imunidade do art. 150, VI, alínea “a” visa assegurar o princípio federativo.

¹⁰² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

¹⁰³ Cumpre salientar que não é o intuito no presente trabalho esgotar todas as imunidades tributárias existentes na Constituição Federal. De modo que, o presente tópico abordara, de forma sintetizada, apenas as imunidades do art. 150, V, por entender ter relação com a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, objeto principal do presente estudo. Frisa-se que as imunidades encontra-se espalhadas na CF, presente nos seguintes artigos: 153, § 3º, III; 153, § 4º, II; 155, § 2º, X, "a"; 155, § 2º, X, "b"; 155, § 2º, X, "c"; 155, § 2º, X, "d"; art. 155, § 3º; art. 156, II; 156, § 2º, I; 184, § 5º; Artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a e b"; LXXIII; LXXIV; LXXVI; LXXVII; Art. 208; Art. 226; Art. 230; Art. 195, parágrafo 7º; Artigo 149, §2, I; Artigo 203, *caput*.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª edição. São Paulo: Saraiva. 2007. P. 238

A imunidade da alínea “b” do art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, trata-se da não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto, o qual será objeto de análise mais detida em capítulo específico.

No voto proferido pelo Ilustre Ministro do Supremo Tribunal Federal Celso de Mello¹⁰⁵, explanou que

A imunidade tributária (...) representa uma expressiva garantia da ordem constitucional, instituída com a finalidade de impedir que, no âmbito de uma república laica, o poder público venha praticar inaceitável censura tributária sobre as atividades confessionais de uma instituição claramente comprometida com a difusão de uma determinada fé religiosa.

Quanto a imunidade da alínea “c” do art. 150, VI, da CF de 1988 refere-se a não incidência de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, das instituições de ensino, das entidades sindicais dos trabalhadores e das entidades de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

São imunidades classificadas como não autoaplicáveis, visto que devem cumprir alguns requisitos presente na lei para ter o benefício da imunidade concedido.

A imunidade denominada “*imunidade cultural*” prevista na alínea “d” do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988, diz respeito a proibição da incidência de impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. A finalidade desta proteção é garantir o direito à liberdade de expressão, o incentivo à leitura, a divulgação das ideias e do conhecimento.

Por fim, a Emenda Constituição 75 de 15 de outubro de 2013 instituiu no art. 150, V da Constituição Federal na alínea “e” a prevê a não incidência de impostos sobre

fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

¹⁰⁵ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Min. Celso de Mello, proferindo seu voto no Recurso Extraordinário N.º: 221.395-8 SP, Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 21 de agosto de 2018

O objetivo desta imunidade é a proteção da liberdade de expressão artísticas, bem como a livre manifestação de pensamentos. Trata-se de uma imunidade voltada a desenvolvimento cultural da sociedade.

Por fim, conclui Ana Maria Ribeiro dos Reis¹⁰⁶ que,

Ao estabelecer barreiras ao exercício da competência tributária para instituir impostos, protege-se o regime federativo, a liberdade religiosa, a liberdade política, sindical, a liberdade de e pressão, o acesso à cultura, as atividades exercidas pelas instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.

Por todo exposto, é importante compreender que as imunidades aqui estudadas têm como escopo a preservação de valores sociais, limitando, portanto, a incidência da tributação por parte dos entes políticos.

3.5.1 As imunidades como garantia dos direitos fundamentais e cláusula pétreia

O modelo de Estado Democrático de Direito proposto pela Constituição da República de 1988, social e democrático na sua essência, constituiu um marco às garantias e direitos fundamentais. É a partir da concretização do Estado Social e Democrático de Direito que se permite consolidar a proteção à dignidade da pessoa humana e a ordem econômica, dentre outros princípios, que passam a ganhar um papel de extrema importância, como forma de (re) estruturar as relações.

As imunidades tributárias é um instrumento de proteção constitucional com o fito de preservar direitos fundamentais como – a liberdade religiosa, ao direito do cidadão de ter informações, o federalismo, liberdade de expressão. As imunidades representam um forte fator de contenção do arbítrio do ente político frente aos contribuintes, na medida em que este direito fundamental impede o exercício de possíveis excessos. Ou seja, trata-se de um “princípio da não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por via de tributação.”¹⁰⁷

¹⁰⁶ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Tributação e Direitos Fundamentais**. Coordenadores: Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva. 2012. p.56.

¹⁰⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias - Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 75.

Heleno Torres¹⁰⁸ aduz que toda imunidade tributária representa uma garantia material a direitos fundamentais, uma vez que, ela é acompanhada de forte peso axiológico. Contudo, as imunidades ainda que considerada como direitos, podem ser consideradas como limitações constitucionais ao poder de tributar. Tem-se, portanto, na perspectiva do contribuinte, um direito, enquanto que importa uma limitação ao poder de tributar dos entes federados, funcionando, assim, como uma proteção constitucional.

Para Ana Maria Ribeiro dos Reis, imunidade tributária refere-se a uma norma “de estrutura forjada expressamente pela Constituição que, com fundamento em valores e princípios fundamentais, delimita negativamente a norma de competência tributária, no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação”¹⁰⁹

Assim, as imunidades tributárias por versarem sobre liberdades fundamentais e direitos individuais do contribuinte são consideradas como cláusulas pétreas, conforme esculpida no art. 60, § 4º, IV¹¹⁰, da Constituição, livre de toda e qualquer forma de extirpação.

Jorge Souto Maior Borges¹¹¹ sustenta que

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-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

Coadunando com este pensamento, autores como Regina Helena, Ricardo Alexandre e Roque Carraza compreendem as imunidades como cláusulas pétreas, visto que

¹⁰⁸ TORRES, Heleno. Art. 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. E-Book. ISBN 978-85-02-21263-3, p. 3537)

¹⁰⁹ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 55

¹¹⁰ Art. 60, § 4º, IV: 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.

¹¹¹ BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 185.

defendem que se referem a direitos individuais do contribuinte. Neste sentido, Carraza¹¹² aduz que nenhuma lei, Poder ou autoridade pode anular o direito à imunidade, pois é uma garantia fundamental legitimada ao contribuinte

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal (STF), na ação direta de inconstitucionalidade 939-7¹¹³ compreendeu que existe vinculação entre as imunidades tributárias e os direitos fundamentais, resultando no impedimento exclusão dessas garantias no texto constitucional de 1988.

No mesmo sentido, defende Regina Helena Costa¹¹⁴ que

[...] quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. [...] No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado.

Assim, as imunidades tributárias foram pensadas como essenciais à preservação das liberdades e preceitos fundamentais, com o fim de buscar um sistema Tributário mais justos. Contudo, como veremos, a valoração de um princípio constitucional sobre o outro acaba sendo conivente com certos comportamentos e tendo, muitas vezes, uma distorção principiológicas, prejudicando em certos momentos o sistema financeiro.

¹¹² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 710.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) 939-7, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18-03-1994. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 25 de agosto de 2018

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 68.

4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ENTRE A PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA E A LIVRE CONCORRÊNCIA

Este capítulo, após todas as considerações já delineadas ao longo do trabalho destina-se a reflexão acerca da liberdade religiosa como primeiro fundamento da imunidade, perpassando pelo estudo do vocábulo “templo”, “culto” e “finalidades essenciais” aplicada ao Texto Constitucional. Ainda, será feita a análise dos limites e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto à luz do ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, frente a colisão de valores e princípios constitucionais, quais sejam: a liberdade religiosa e a livre concorrência aprofunda-se na reflexão da necessidade de proteção da igualdade de condições de competição de mercado frente a proteção da liberdade religiosa e de crença na imunidade tributária, propondo-se, a solução através do mecanismo da ponderação.

4.1 LIBERDADE RELIGIOSA COMO PRIMEIRO FUNDAMENTO DA IMUNIDADE

A Constituição brasileira de 1988 assegura no seu art. 5º, VI¹¹⁵, à todas os cidadãos, a liberdade de culto, conferindo, portanto, o direito à ampla liberdade religiosa¹¹⁶. O ordenamento jurídico, busca proteger a prerrogativa de cada indivíduo, a liberdade de culto e o de não se omitir-se as exigências estabelecidas na lei em prol das convicções religiosas¹¹⁷.

¹¹⁵ Art. 5º, inciso VI da CF/88 consigna que: 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

¹¹⁶ A liberdade religiosa pode ser compreendida em três dimensões, quais sejam: individual, social e política. A dimensão individual trata-se da convicção religiosa, enquanto que na esfera social a liberdade religiosa é o direito que o indivíduo tem de externalizar as suas convicções. No que se refere ao âmbito político é o direito à objeção de consciência. CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo. Ed. Malheiros. 28ª, Ed, 2012, p. 845.

¹¹⁷ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo. Ed. Malheiros. 28ª, Ed, 2012, p. 845.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH)¹¹⁸ de 1948 da ONU, a qual o Brasil é signatário, assim como foi recepcionada pelo ordenamento como direito e garantia fundamental, busca proteger a liberdade religiosa em seu art. 18:

Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este 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, em público ou em particular.

Diante do fato da Carta Magna fundamentar o Estado democrático sob a ótica da dignidade da pessoa humana, implica também no reconhecimento da liberdade, seja ela de consciência ou de crença. Assim, ressalta-se que a proteção à liberdade religiosa tem vínculo direto com a dignidade da pessoa humana, de modo que a desobediência ao direito à liberdade, ao culto implica, de modo consequente, num abuso ao princípio da dignidade humana, logo a violação ao próprio fundamento do Estado Democrático de Direito.

Assim, tem-se no direito a liberdade religiosa e a proteção à dignidade da pessoa humana. E mais, a imunidade tributária, em que pese trate-se de limitação ao poder de tributar, para o contribuinte constitui verdadeira proteção aos seus direitos. Nessa linha, asseverou Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto¹¹⁹

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, isso sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.

De acordo com Luciano Amaro¹²⁰, as imunidades tributárias têm como fundamento a preservação de valores consagrados na Constituição Federal de 1988, como por exemplo, “a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.”.

¹¹⁸ É importante salientar que a Declaração Universal de direitos humanos foi recepcionada pelo ordenamento jurídico brasileiro como sendo um direito e garantia fundamental. Disponível em <http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>, acesso em 31/07/2018.

¹¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialéticas, 2ª Ed, 2001

¹²⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 10 ed.rev. e atual. São Paulo. Saraiva 2004 P. 145.

É importantíssimo sinalizar que o Estado Brasileiro é laico, devendo, por consequente respeitar, de modo igualitário, todas as ideologias de uma religião. Assim observou Aliomar Baleeiro¹²¹, expondo que

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de sírios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos técnicos diversos, hipótese perfeitamente possível num país de imigração, onde já se situaram núcleos protestantes, budista, israelitas, maometanos, xintoístas e sempre existiram feiticistas de fundo afro-brasileiro.

A fim de resguardar o direito à liberdade religiosa, evitando que Estado gerasse meios que obstasse esta garantia constitucional, seja para fomentar, desestimular ou até mesmo inibir certas condutas religiosas, o legislador constituinte fomentou a imunidade tributária nos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, “b”¹²².

Desta forma, Paulo de Barros Carvalho¹²³ afirma que a imunidade religiosa nada mais é do que a

[...] reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b)

De acordo com o Ministro Gilmar Mendes¹²⁴, “a imunidade não se presta a incentivar ou direcionar o exercício da fé religiosa, mas para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião”

Neste ínterim, Gomes e Antonelli¹²⁵ traz como justificativa para a instituição da imunidade religiosa

(...) tributação com impostos poderia inviabilizar a manutenção do templo, e este, por não suportá-la, poderia ‘fechar’. Se isso realmente ocorresse, o indivíduo, de modo geral, não teria onde cultuar sua fé, já que se segue a tradição catolicista de cultuar a fé no templo, ainda que não sejamos todos católicos. De tal forma,

¹²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 222

¹²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 183.

¹²⁴ MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007., p. 408.

¹²⁵ GOMES, Marcos Libio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartie Latin, 2010. v3. P 180

estarse-ia a fazer do poder tributar um instrumento de destruição de um direito fundamental e por isso o legislador imuniza o templo, para evitar que se coloque em risco a garantia do exercício da fé, do culto religioso

Nessa linha de pensamento, Flávio Campos¹²⁶ aduz que “a finalidade da norma imunizante é impedir que o Estado embarace, por via de tributação, a liberdade religiosa consagrada como cláusula pétrea na Constituição”

Nota-se que os nobres doutrinadores trazem à baila pensamentos semelhantes, no intento de que a “*razão de ser*” da imunidade tributária nos templos de qualquer culto é a proteção da liberdade religiosa, a fim de que o Estado não cause obstáculos ao exercício do culto.

Contudo, o professor Aloísio Santos Júnior¹²⁷ discorda a maior parte da doutrina

Com efeito, no plano fático, a imposição de impostos às igrejas e cultos poderia também vir a representar um embaraço ao exercício de suas atividades institucionais, mesmo porque de todos é conhecida a voracidade com que o erário brasileiro aflige aos contribuintes, impondo-lhes uma carga tributária elevada. Mas, no plano jurídico, considerar que a tributação, por si só, seja um fator de embaraço à atividade religiosa - como de resto a qualquer atividade - é insustentável, na medida em que implicaria atribuir aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços um exclusivo caráter extrafiscal que eles não possuem. Na verdade, o embaraço não residiria propriamente na imposição dos impostos, mas na forma pela qual a fixação dos valores devidos, a cobrança e a fiscalização poderiam vir a ser operacionalizadas pelo poder público. É certo que a imunidade tributária impede que o Poder Público seja tentado a promover uma fiscalização interna, com ânimo persecutório, nas instituições religiosas. Se tal prerrogativa fosse conferida livremente aos órgãos governamentais, abrir-se-ia um enorme leque de possibilidades para que as autoridades estatais manipulassem o seu exercício de acordo com suas conveniências político eleitoreiras ou mesmo de acordo com suas preferências religiosas.

Em vista disso, ainda que a doutrina majoritária entenda que a *ratio essendi* da imunidade religiosa é a busca pela proteção e garantia à liberdade de religião, contudo não se pode deixar de vislumbrar que esta imunidade alcança uma promoção da expressão religiosidade.

¹²⁶ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: **Revista dialética de direito tributário**, 2000, p. 53.

¹²⁷ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, 2010. In: **Revista Jurídica Tributária** – jan/mar de 2010. p. 141.

4.2 ELEMENTOS DA IMUNIDADE RELIGIOSA TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária dos “templos de qualquer culto” preconizada na Constituição Federal de 1988 no art. 150, VI, alínea “b”, não traz a noção das expressões “templos” e “culto”. Além disso no parágrafo 4º do referido artigo instituiu que a imunidade religiosa somente alcança as finalidades essenciais das entidades, sem, contudo, trazer a sua definição. Tampouco, eles remetem a qualquer outro no ordenamento jurídico, a fim de ensejar uma definição correta.

Decorrente desse cenário, coube a doutrina, no caso concreto, a interpretação desses vocábulos, a saber, “templo”, “cultos” e “finalidades essenciais”. Portanto, faz-se necessário o estudo dessas acepções a seguir.

4.2.1 Acepções do vocábulo templo

O vocábulo “templo” vem do latim *templum* e traduz a noção de lugar, de acesso público, reservado à louvação a Deus e ao rito religioso. Ainda, de acordo com o dicionário Michaelis¹²⁸ “templo” significa

Igreja e qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade. Lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde se podia alongar a vista. Maçon, a loja ou sala onde os maçons se reúnem para celebrar as suas sessões. A ordem dos templários. Lugar misterioso e respeitável.

Encontra-se na doutrina, em razão da amplitude semântica da palavra “templo”, três correntes que buscam conceituar esse vocábulo. Destarte, didaticamente, tem-se: a corrente clássica-restritiva: templo-lugar; clássica-liberal: templo-atividade; e a corrente moderna: templo-entidade.¹²⁹

Na teoria restritiva¹³⁰, o templo alcança apenas ao local que se destina exclusivamente ao culto religioso, a adoração a Deus. Significa dizer que a imunidade atinge somente

¹²⁸ MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

¹²⁹ SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 6ª Edição, São Paulo, 2014, Editora Saraiva, p. 326

¹³⁰ São adeptos a esta teoria: Sacha Calmon Coelho, Paulo de Barros Carvalho e Pontes de Miranda.

este local. Adepto a esta teoria, o professor Paulo de Barros Carvalho¹³¹ leciona que “templo” refere-se apenas ao local onde exerce o culto. O autor aduz que “as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos”⁶³

Sacha Calmon Coelho¹³², por sua vez, adota a interpretação restritiva, integra ao conceito os templos-móveis afirmando que “Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. (...). Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terrenos não edificados”.

Assim, de acordo o Autor, quando o “pai de santo” utiliza o fundo do seu imóvel residencial como “terreiro” de umbanda, apenas estaria imune o local onde é realizada as cerimônias e não toda a casa do “pai de santo”.

Diferente dessa posição restritiva, a teoria liberal pauta-se na extensão da imunidade aos “anexos” do templo. Significa dizer que a imunidade compreende todo conjunto de bens e atividades relacionada à atividade religiosa, como por exemplo, as casas paroquiais, conventos, as residências dos religiosos, etc. E mais, os próprios serviços religiosos, ou seja, os atos privativos do culto (batismos, missas, etc.)¹³³

Aliomar Baleeiro ensina

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos, por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.

Nessa mesma linha liberal, Roque Antônio Carrazza¹³⁴ apregoa que o vocábulo “templo” compõe-se não apenas dos locais que realiza o culto religioso, mas dos seus anexos. O referido Autor, descreve o que pode se enquadrar como “anexos dos templos”, entendendo que

Anexos são todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto ou dele decorrem. Assim, são “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, etc, desde que

¹³¹ CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 121.

¹³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.303

¹³³ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: **Revista dialética de direito tributário**, 2000, p. 53. p. 47.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** – 26ª edição, revista, ampliada e atualizada, editora Malheiros: São Paulo, 2012. p. 689.

é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos etc. Neste ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.

É importante entender que a imunidade relaciona a tudo que está associado ao exercício da atividade religiosa. Portanto, ainda que o bem esteja na posse da igreja, se ele não estiver vinculado ao culto, pode ocorrer a tributação, como por exemplo, um prédio alugado pela Igreja.

Por fim, na concepção moderna, há uma ampliação do conceito de “templo” compreendendo o templo “na aceção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas, serviços e pessoas objetivamente consideradas”¹³⁵

Considerado como o principal defensor desta teoria, Flávio Campos¹³⁶ se utiliza do § 4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988¹³⁷ para interpretar o vocábulo “templo” e afirmar que a imunidade constante na Carta Magna “é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas”

Nessa esteira, afirma o Autor¹³⁸ que

Ora, o §4º do art. 150 limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços dos templos de qualquer culto. O templo é designado pela Constituição, assim, nitidamente, como sujeito de direito: titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços. O templo-local de culto, bem como o templo-conjunto de bens e atividades, não podem ser titulares de patrimônio. Podem ser objeto deste patrimônio (...) [também] não podem ser titulares de renda; podem ser instrumentos de geração de renda para alguém que, aí sim, será seu titular. (...) é intergiversável que a Constituição utilizou o termo "templo" não no sentido de "local destinado a culto", nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de "igreja" enquanto "instituição religiosa". A conjugação dos dispositivos citados conduz à conclusão de que a imunidade é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas, e não dos "templos", enquanto locais ou conjunto de bens e atividades destinados aos cultos.

¹³⁵ SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 6ª Edição, São Paulo, 2014, Editora Saraiva, p. 326

¹³⁶ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: **Revista dialética de direito tributário**, 2000, p. 53. p. 48.

¹³⁷ art. 150, §4º, da CF/88: As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

¹³⁸ Ibidem, p. 48.

Nota-se com essa teoria, que ela amplia a incidência da imunidade religiosa, de modo que, a exploração de estacionamentos, a venda de imagens religiosas, por exemplo, está imune.

Acompanhando Flavio Campos, temos os autores Aloísio Santos Júnior¹³⁹ e Diva Malerbi. A autora extrai que "são imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto (...) esta imunidade não alcança propriamente o templo, mas sim a entidade mantenedora do templo."¹⁴⁰

Podemos concluir, portanto, que o doutrinador critica os defensores da corrente restritiva, por terem pautado o vocábulo "templo" apenas na "coisificação", ao local onde é realizado o culto religioso.

Por todo exposto, esta concepção moderna vem ganhando adeptos¹⁴¹, contudo, em que pese aumente o número de circunstâncias que irão incidir a imunidade religiosa, geram questionamentos acerca dos limites diante da pluralidade de atividades desenvolvidas pelas entidades ou associações religiosas. Essas indagações serão objeto de detida análise a partir dos próximos tópicos.

¹³⁹ O autor afirma: o texto do § 4º do artigo em comento é que revela a amplitude do significado da expressão templo. Não fosse assim, declara, e apenas os impostos prediais estariam no âmbito de proteção da vedação constitucional ao poder de tributar. Todavia, o § 4º fala em patrimônio, rendas e serviços das entidades religiosas, e a leitura, portanto, não pode ser restritiva" SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, 2010. In: Revista Jurídica Tributária – jan/mar de 2010. p. 157.

¹⁴⁰ MALERBI, Diva. Imunidade Tributária. in: **Imunidades Tributárias. Série Pesquisas Tributárias**, nº 4, coedição CEU – Centro de Extensão Universitária e RT. 1998, p. 74.

¹⁴¹ Celso Ribeiro Bastos, José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Maria Teresa Cárcomo Lobo, Marilene Talarico Martins Ricardo Rodrigues, e outros. CAMPOS, 2000, op. cit., p. 50.

4.2.2 Noção jurídica de culto¹⁴²

Primeiramente, ao buscar o significado da palavra “culto” no dicionário Aurélio¹⁴³, é possível verificar que se trata de um vocábulo polissêmico, concernindo como a

(a) Forma pela qual se presta homenagem à divindade; (b) Cerimônias religiosas; formas externas (de qualquer religião); (c) Ato religioso dominical (nas igrejas protestantes); (d) veneração; respeito; (e) amor intenso; (f) liberdade de cultos: reconhecimento oficial do livre exercício de todas as religiões; e (g) cuidado, esmerado, polido, civilizado, ilustrado.

Nesse sentido, afirma Aloísio Santos Júnior¹⁴⁴ que o termo “culto”, “na sua acepção original, designa o ato pelo qual se presta homenagem à divindade e, neste sentido, é intercambiável com o vocábulo ‘adoração’”. Contudo, para o nosso trabalho convém a análise apenas da acepção de culto relacionada aos ritos, cerimônias, atos religiosos, “as manifestações de adoração dos fiéis de qualquer religião”¹⁴⁵

Celso de Basto conceitua “culto” como “as diversas formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a Divindade. ” Isto é, compreende todas as práticas religiosas, independente da sua concepção ou relevância social.

Ainda, Paulo de Barros¹⁴⁶ afirma que ao termo culto religioso deve ser dada uma interpretação extensiva, a fim de preservar a liberdade religiosa. Desta maneira, a expressão “culto” abarca “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambótica, extravagante ou exótica que sejam”.

¹⁴² É importante salientar que o vocábulo “culto” está presente em quadro momentos na Constituição Federal 1988, quais sejam: no art. 5º, VI quando garante o “livre exercício dos cultos religiosos” e mais, quando assegura a “proteção aos locais de culto e suas liturgias”. Também aparece no art. 19, inciso I quando afirma que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos (...). e por fim, no art. 150, VI, b que trata da imunidade religiosa.

¹⁴³ FERREIRA, A.B.H. Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 5ª Ed. 2010.

¹⁴⁴ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, 2010. In: **Revista Jurídica Tributária** – jan/mar de 2010. P.158

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 158.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 240

No entanto, é importante atentar para as considerações feitas pelo Professor Eduardo Sabbag¹⁴⁷, o qual evidencia que há limites para a incidência da imunidade religiosa,

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 de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à 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 CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade imunitória. Portanto, **não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário.** (*grifo nosso*)

E mais, o Professor enfatiza que “não se protegem seitas com inspirações atípicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário”¹⁴⁸

No mesmo sentido, Leandro Paulsen¹⁴⁹ entende que

Deste modo, nota-se que o “culto” está intimamente ligado ao ato de adoração da divindade, havendo, entretanto, restrições quanto ao seu conteúdo, baseadas, principalmente, em preconceitos cristãos e no atendimento de direitos fundamentais previstos na Constituição.

Deste modo, a imunidade tributária do art. 150, VI, “b” da Carta Magna adota uma concepção de “culto” ligada a disseminação da religião, da fé, da crença, qualquer que seja ela, desde que tenha caráter religioso, respeitando os direitos fundamentais e os bons costumes, sem envolver a prática de atos tipificados pela lei penal.

4.2.3 Finalidades essenciais dos templos

De outra parte, é necessário o estudo da abrangência da imunidade religiosa retratada no § 4º, art. 150 da Constituição Federal 1988, no que tange as “finalidades essenciais dos templos”. A redação do referido dispositivo positiva que a imunidade dos templos de qualquer culto compreende “*somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionamos com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*”.

¹⁴⁷ SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 6ª Edição, São Paulo, 2014, Editora Saraiva, p. 325

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 325.

¹⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Estnafe, 2006, p. 234

Nota-se, uma certa subjetividade no vocábulo “finalidade essencial”, tendo uma imensidão de possibilidades de interpretações. Esta divergência de concepções só reafirma a característica marcante de todo debate envolvendo religião: não existe um consenso.

De acordo com Ricardo Lobo Torres¹⁵⁰,

A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. A imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas.

Desta forma, qual seria a “*finalidade essencial*” dos templos? É importante ter em mente que, apesar, das entidades religiosas praticarem atividades que ocasionalmente deixem de se enquadrar como atribuição religiosa, segundo Aloisio Santos Júnior¹⁵¹, “não se deve perder de vista que a principal finalidade das organizações religiosas é o culto”.

Afirma ainda o autor que “sem dúvida alguma, o ato de cultuar é o traço distintivo entre as organizações religiosas e todas as demais coletividades organizadas”. Assim, as entidades religiosas têm como traço distintivos das demais entidades o ato de cultuar. Por sua vez, é oportuno ter consciência de que a finalidade essencial dos templos não se limita a apenas essas atividades.

Consoante preceitua Wladimir Albano¹⁵², a finalidade essencial dos templos devem ser consideradas de forma ampla, englobando, além das clássicas, as atividades assistencialistas e outras como:

[...] educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade às pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio às causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológicos, colégios, universidades, gráficas, entre tantos, e não podendo ser confundido ou separado o culto do templo, posto que ambos são incindíveis, já que uma vez realizado um deles o outro estará compreendido.

¹⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

¹⁵¹ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal*, 2010. In: **Revista Jurídica Tributária** – jan/mar de 2010, p. 160.

¹⁵² ALBANO, Wladimir Mattos. *A Imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios*, 2010. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Edições nº 22 - Set/Out 2010 p. 26.

Há ainda doutrinadores que coaduna com o entendimento de que a finalidade essencial das instituições religiosas “há de estar expressa nos seus atos constitutivos, para que ela ‘nasça’ no ordenamento jurídico e seja titular de direitos e deveres”.¹⁵³

De acordo com os defensores dessa teoria, as entidades religiosas precisam estar inscritas no registro civil para que gozem de imunidade religiosa. Nesse sentido, afirma Lael Ferreira Neto¹⁵⁴:

[...] as instituições religiosas que não estejam formalmente constituídas, não possuam atos constitutivos registrados, encontram-se desamparadas das garantias constitucionais, inclusive da imunidade tributária, uma vez que qualquer negócio jurídico celebrado há de ser de maneira personalíssima com a pessoa do ministro que preside os cultos ou na pessoa de algum dos fiéis que se predispõem a emprestar sua pessoa para celebrar negócios em prol da igreja. (grifo nosso)

O referido autor, em que pese defenda que os templos despersonalizados não estão imunes, pondera que esses entes não registrados têm como suas finalidades essenciais “aquelas que o senso comum reconhece como finalidade de uma igreja, ou seja, a mera profissão de fé e celebração de cultos”¹⁵⁵

Ainda que Lael Ferreira Neto¹⁵⁶ coadune que os fundadores das entidades no momento da definição das suas finalidades essenciais na constituição do ato constitutivo tenham liberdade de escolha, as entidades somente irão gozar da norma imunizante se as atividades estiverem natureza espiritual ou se promover a religião, não podendo ocorrer a concorrência desleal.

[...] todo o tipo de atividade produtiva aqui mencionada há de ser voltada exclusivamente para material de cunho religioso, não podendo ocorrer concorrência desleal com a atividade econômica laica, bem como toda a renda auferida há de ser revertida para o desenvolvimento da atividade-fim a que a instituição religiosa se destina.¹⁵⁷

Adotando uma visão mais ampla, Regina Helena Costa¹⁵⁸ afirma que as finalidades essenciais

¹⁵³ FERREIRA NETO, Lael. Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais 80 previstas em seus atos constitutivos, 2010. In: **Informativo Jurídico – Consulex** – ano XXIV – nº 39, p. 10

¹⁵⁴ FERREIRA NETO, 2010, op. cit., p. 10.

¹⁵⁵ Ibidem p. 10

¹⁵⁶ ibidem. P.11

¹⁵⁷ Ibidem, p. 11.

¹⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 86

São aquelas inerentes à própria natureza da entidade. Vale dizer, os propósitos que conduziram as suas instituições. Finalidade essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 325.822/SP¹⁵⁹ pelo Redator do Acórdão o Ministro Gilmar Mendes, passou a se inclinar para uma interpretação mais ampliativa do alcance da imunidade religiosa, acolhendo e julgando provido o recurso da Mitra Diocesana de Jales.

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 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 provido.

Adepto a interpretação do STF, tem-se o autor Vittorio Cassone¹⁶⁰, que entende que os imóveis contíguos aos templos, com a finalidade de servir as atividades dos cultos, bem como as rendas obtidas, sejam elas por doações ou através dos estacionamento e alugueis, são meios que as entidades encontram para atingir os fins estatutários. Desta forma, conclui o autor que são asseguradas a imunidade tributárias, conforme a preconizada pela jurisprudência do STF.

No mesmo sentido, Oswaldo Saraiva Filho¹⁶¹ destaca

Portanto, estando os imóveis de propriedade de instituições religiosas alugados, mesmo para que neles sejam exploradas atividades mercantis pelos locatários, ou utilizados para fins comerciais, a imunidade aos impostos sobre a renda e sobre a propriedade predial e territorial urbana, em regra, deve prevalecer, pelo menos enquanto perdurar a ótica extensiva da imunidade da novel jurisprudência do STF, que vem se assentando, de qualquer modo, desde que as rendas decorrentes das respectivas locações ou utilizações sejam utilizadas nos templos e nos cultos religiosos, e que não favoreça ao abuso do poder econômico, com quaisquer tendências de dominação de mercados, de concorrência desleal e de aumento arbitrário dos lucros (arts. 170, caput, IV, e 173, § 4.º da CF/88)

¹⁵⁹ RE 325.822-2, julgado em 18 de dezembro de 2002, relator para acórdão Min. Gilmar Mendes). Cumpre salientar que o presente recurso será objeto de análise no tópico 4.3.2 que se refere aos Impostos sobre lotes vagos, terrenos e prédios comerciais pertencentes às organizações religiosas e locados a terceiros

¹⁶⁰CASSONE, Vittorio, **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Velo Horizonte, ano 1, nº 4, p. 1-264, jul./ago. 2003p. 53.

¹⁶¹ SARAIVA FILHO, 2008, op. cit., p. 187.

Há ainda, por sua vez, doutrinadores com uma interpretação mais restritiva, entendendo que as finalidades essenciais dos templos religiosos são aquelas que se relaciona com as orações, ao próprio culto¹⁶². Trata-se da corrente doutrinaria que conceitua o templo como lugar.

Nessa esteira, Ricardo Rodrigues¹⁶³ afirma

a essencialidade diz com aquilo que é indispensável, inafastável, necessário, fundamental, imprescindível, que está na essência, aquilo sem o que não seria possível atingir o fim. O fim é a preservação do culto e da livre prática da atividade religiosa. Por isso a imunidade é restrita ao que for essencial, indispensável, imprescindível para tal fim.

Observa-se que os adeptos a essa corrente entendem como finalidade essencial o próprio culto e tão só o que for essencial para que ele aconteça. Adotando um posicionamento minimalista, Ricardo Rodrigues¹⁶⁴ afirma que “o que for voltado à prática religiosa no intuito de favorecer, fortalecer, contribuir para o seu exercício, mas não for essencial, não está imune”.

E mais, para Rodrigues¹⁶⁵, “as finalidades essenciais do culto, via de regra, não são atividades econômicas ou, se forem, são economicamente irrelevantes a ponto de merecer proteção”.

O presente trabalho não coaduna com esta teoria restritiva, em que pese, concorde que é de suma importância que, para que ocorra a incidência da imunidade a entidade religiosa é necessário à adequação entre a atividade prestada e a sua finalidade essencial. Ou seja, a finalidade essencial não pode exceder as atividades de natureza religiosa. E mais, não pode a imunidade desrespeitar o princípio da livre concorrência, uma vez que estaria favorecendo entidades que pratica atividades econômica com fins mercantis e não religioso.

¹⁶² RE 325.822. Voto do Ministro Carlos Velloso.

¹⁶³ RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010 p. 83.

¹⁶⁴ Ibidem. 83

¹⁶⁵ Ibidem, p. 75.

4.3 ALCANCE DA IMUNIDADE

É importante analisar o alcance da imunidade religiosa do art. 150, VI, “b” da CF/88, sem descuidar-se da *ratio essendi* da imunidade religiosa: a busca pela proteção e garantia à liberdade religiosa. Para isso, em razão da vasta interpretação pela doutrina brasileira, faz-se necessário a análise de casos concretos, frente os conceitos já estudados neste trabalho.

4.3.1 Redes de televisão pertencentes às entidades religiosas

Atualmente, é comum a existência de emissoras de rádio e televisão pertencentes as entidades religiosas. Esses serviços de telecomunicações¹⁶⁶, na maioria das vezes, possuem uma programação com o fito de proporcionar o culto religioso, desde a propagação de missas à atividades de oração e reflexão, sejam elas desenvolvidas pelas próprias redes de rádio e de televisão.

Partindo de uma interpretação restritiva, há o entendimento de que as entidades religiosas não estão fomentando o culto, estão meramente proporcionando os preceitos das religiões. Ricardo Lobo Torres e Yoshiaki Ichihara, pugna pela não incidência das imunidades, visto que os serviços de comunicação radiofônicas e/ou televisivas não vinculam a atividades essenciais das entidades religiosas.

Deve haver um cuidado acerca da incidência desta imunidade nos serviços de comunicação, a fim de não se tornarem um comércio, de modo a não ferir o princípio da livre concorrência.

De outra forma, há o entendimento de que se as emissoras que tem como finalidades essenciais as atividades de cunho religioso, propagando a sua religião, deve haver a

¹⁶⁶ Os serviços de telecomunicação, representados pela radiodifusão e mídia televisiva de recepção livre e gratuita já são imunes no que se refere ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação) conforme disposto no art. 155, parágrafo 2º, “d” da CF/88.

incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b da CF. Isto porque, o fato de não ter a presença das pessoas *in locu*, não significa que não propagou a fé, religião.

Este é o entendimento de Roque Antonio Carrazza¹⁶⁷, que aduz a imunidade dos templos de qualquer culto incide sobre os serviços de telecomunicação, desde que tenha como finalidade a evangelização.

Assim, entende-se, portanto, que deve a ver a extensão da imunidade religiosa a esses serviços de telecomunicação, desde que seja posto à disposição uma programação que difunda a religião, e mais, que a renda obtida seja revertida na sua integralidade às principais finalidades do templo. Isto porque, uma vez que essas atividades de rádio e TV religiosa sejam exploradas de modo comercial, deveria haver a tributação, desde o recurso obtido como investimento de terceiros, como os rendimentos gerados pela atividade e não enviados as entidades para suas finalidades essenciais.

4.3.2 Impostos sobre lotes vagos, terrenos e prédios comerciais pertencentes às organizações religiosas e locados a terceiros

O art. 150, VI, b combinado com o disposto no §4º da Constituição Federal, tem o condão de resguardar a liberdade religiosa, de modo não incide impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços prestados pela entidade religiosa, desde que relacionados com a sua finalidade essencial. Diante disso, como já estudado, a maioria da doutrina e a jurisprudência adota uma interpretação ampla dos vocábulos “templo de qualquer culto” e “finalidade essencial”.

Tal extensão da imunidade tributária foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822/SP defendido pela Mitra Diocesana de Jales, que se utilizou da tese de que “a imunidade é da instituição, é irrestrita e não parcial e, portanto, se estende a todos os seus patrimônios, rendas e serviços”.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2012 p. 791

O Recurso Extraordinário julgado provido reformou o Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que compreendeu ser cabível a cobrança de IPTU sobre os referidos imóveis, tendo em vista que a imunidade só alcança os templos em que se tem os “cultos” religiosos e suas dependências utilizadas de modo direto para estes fins.

O Ministro Ilmar Galvão, então relator deste recurso, entendeu pelo não conhecimento do recurso. Contudo, em plenário foi voto vencimento, não prevalecendo.

De acordo com o Ministro Ilmar Galvão¹⁶⁸, a imunidade religiosa não compreende os imóveis locados não usados para o culto religioso, mesmo que sua renda fosse destinada para a finalidade da entidade. Segundo o Ministro “seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, 'lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’”.

No referido julgamento a Ministra Ellen Gracie, proferiu seu voto acompanhando o Relator defendendo que

Sr. Presidente, entendo que o princípio da separação entre Estado e Igreja não admite estender a isenção do patrimônio imóvel pertencente a qualquer dos cultos permitidos. A isenção que alcança os templos diz respeito somente ao local de reunião dos fiéis, e no máximo, às casas anexas destinadas à congregação religiosa que mantém esse culto. Então, incluem-se os claustros, pátios, estacionamentos, enfim, as áreas adjacentes do templo. Se houver, no caso, outras propriedades destinadas à locação, ou mesmo a outras atividades, como, por exemplo, à assistência social ou à educação, elas serão tributadas ou isentas, mas, aí, pelo disposto na letra c do art. 150, desde que utilizadas, elas ou as rendas dela provenientes exclusivamente para as finalidades beneficentes sem fins lucrativos. Assim entendo, acompanhando o eminente Ministro Relator (RE 325.822-2/SP, Ministra Ellen Gracie, p. 265).

O Ministro Redator Gilmar Mendes, voto condutor da divergência e vencedor na oportunidade concluiu que:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sob o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e §4º, da Constituição. 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

¹⁶⁸ RE 325.822-SP: Voto do(a) Ministro(a). O julgamento não ocorrer de forma unânime, finalizando-se a votação com quatro ministros a favor da interpretação restritiva (Ilmar Galvão, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence) e cinco ministros a favor da interpretação da imunidade religiosa ampliativa (Gilmar Mendes, Nelson Jobim, Mauricio Corrêa, Moreira Alves e Marco Aurélio).

art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido” (RE 325.822-2/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 18/12/2002, Tribunal Pleno do STF).

Desta forma, acolheu a tese da entidade religiosa, entendendo que não seria causa, pura e simples, de exclusão da imunidade de IPTU os bens imóveis alugados a terceiro, contudo, as rendas provenientes dos aluguéis deveriam ser utilizadas para manutenção das finalidades essenciais das entidades religiosas.

O Supremo Tribunal Federal, portanto, vinha decidindo que “as entidades religiosas têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados”.

Não coadunando com este entendimento mais extensivo, Rodrigues¹⁶⁹ afirma que

Não há como concordar com a tese de que a locação de imóveis seja a um só tempo exercício de atividade econômica e, também, relacionada à finalidade essencial de qualquer culto. Locar imóvel não é nem pode ser atividade essencial de culto. É atividade econômica, seja em caráter eventual ou permanente. Dessa forma, a imunidade ficaria afastada num primeiro momento, quando da análise da regra do art. 150, VI, "b". Não haveria, assim, sentido em analisar a eventual existência de concorrência desleal, porquanto a atividade, em si, jamais poderia ser tida como imune à tributação.

Hugo Machado, na oportunidade, adverte

A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa, e, assim, impondo maus-tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.

É possível encontrar nos Tribunais, posteriormente a decisão paradigma do STF, acórdãos que demonstram bastante a divergência sobre esse tema, principalmente quanto a extensão dos imóveis vagos pertencentes à imunidade religiosa sem utilização à serviço dos templos religiosos.

¹⁶⁹ RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010, p. 89.

É o caso do Acórdão da 3ª Turma do Tribunal de Justiça do Espírito Santo¹⁷⁰, que sustenta que o simples fato de pertencer a entidade religiosa não basta para está imune.

Terrenos Sem Instalação de Luz, Água e Rede de Esgoto. Regramento Constitucional. Limite. Recurso Parcialmente Provido. [...]

3) Em juízo mínimo de deliberação meritório, tem-se que pela interpretação do art. 150, VI, b, da CF/88 não são todos os imóveis que integram o patrimônio de entidades religiosas que gozam do privilégio da imunidade tributária, de modo que somente os vinculados às atividades essenciais do templo religioso encontram-se imunes à incidência do IPTU.

4) Conquanto não abranja apenas os prédios destinados ao culto, deve ser concedida somente ao patrimônio, à renda e os serviços que estejam relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, o que não alcança os lotes de terra sem edificação, conforme ocorre com três dos cinco imóveis cuja Imunidade tributária é aspirada pela agravada.

5) É muito forçoso afirmar que três lotes de terra sequer dotados de instalação de água, luz e rede de esgoto, como sói ocorrer, encontram-se vinculados às atividades essenciais da entidade religiosa e a tributação perpetrada pela Municipalidade criaria obstáculos à realização de cultos religiosos. Lotes vagos não podem ser confundidos com templos religiosos, residência de pastores ou ministros religiosos ou um mero espaço destinado à realização de seminários ou sacristia, não sendo suficiente o fato de pertencer à entidade religiosa para sustentar a alegação de imunidade tributária. Recurso parcialmente provido. (grifo nosso)

É importante trazer recente decisão do STF que ratificou o Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, expondo a não existência de direitos absolutos, de modo que, não basta que a propriedade do imóvel pertença a entidade religiosa para que incida a imunidade tributários dos templos de qualquer culto. É fundamental a vinculação do imóvel as atividades essenciais destas entidades.

Desta maneira tem-se a ementa

APELAÇÃO CÍVEL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL DESTINADA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO QUE É INTERPRETADO DE FORMA AMPLA, MAS QUE NÃO SE APLICA A IMÓVEIS DESOCUPADOS. AUSÊNCIA DE DESTINAÇÃO DO RESPECTIVO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE RELIGIOSA À MANUTENÇÃO DE SUAS 39 ATIVIDADES. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO DA DEMANDANTE QUE SE MANTÉM, NEGANDO-SE SEGUIMENTO AO RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA PARTE AUTORA. 1. O que o legislador pretendeu com tal benefício tributário foi permitir, essencialmente, um amplo exercício da liberdade religiosa e suas decorrências, sendo razoável que o dispositivo constitucional supramencionado seja interpretado de forma abrangente. 2. Todavia, o que se extrai das decisões judiciais sobre a temática, inclusive nos tribunais superiores, é que tal benefício constitucional de natureza tributária deve recair sobre o patrimônio da instituição religiosa vinculado às suas atividades, à sua finalidade institucional. 3. Na hipótese, a fatura de energia

¹⁷⁰ TJES - Agravo de Instrumento: AI 24079013108-ES, Relator Rómulo Taddei, Julgamento: 18.12.2007, Órgão Julgador: Câmara Cível, Publicação: 11.01.2008.

elétrica em valor aproximado de R\$ 10 reais indica que o imóvel está desocupado, como bem ponderado pela magistrada sentenciante, não havendo justificativa para que aplique a proteção constitucional em questão, levando-se em conta que em nosso ordenamento jurídico não existem direitos absolutos, e toda norma jurídica deve ser analisada sob a ótica da razoabilidade. 4. Seguimento negado ao recurso, na forma do artigo 557, caput, do CPC”. (eDOC. 11, p. 1)¹⁷¹

Conforme pode se extrair da ementa acima do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e da manutenção do julgado pelo STJ, a análise deve ser feita casuisticamente, uma vez que, nem todo imóvel vago se relaciona com a finalidade essencial dos templos. Portanto, ainda que prevaleça a interpretação extensiva, esta não pode ser absoluta.

4.4 LIMITES PARA A IMUNIDADE DOS TEMPLOS E A LIVRE CONCORRÊNCIA

Diante de todo o estudo apresentado neste trabalho podemos concluir que interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a imunidade religiosa prevista no art. 150, VI, “b” e ao § 4º do art. 150 ambos da Constituição Federal de 1988 foi bastante ampla e bem-intencionada aos templos.

É de suma importância compreender que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ter a sua aplicação desprovida de limites. Ainda que o art. 150, VI, b, da CF/88 tenha como fundamento o princípio da proteção a religião, com a liberdade do templo e do culto religioso, estes não podem se sobrepor a fim de prejudicar o desenvolvimento econômico.

Conforme estudado no capítulo 1 deste trabalho, a Constituição nomeou a livre concorrência como princípio da atividade econômica, proibindo assim a concorrência desleal. Assim está previsto no art. 173 § 4º da Constituição Federal de 1988¹⁷² “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. ”

O princípio da livre concorrência acaba por limitar a imunidade tributária. Isto é nítido quando entendemos que se a imunidade tem como propósito a busca pela proteção da

¹⁷¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. No Recurso Extraordinário Com Agravo nº 918697 Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 02/05/2017.

¹⁷² Constituição Federal de 1988.

liberdade, é plenamente capaz a aplicação na proteção da liberdade concorrencial, como basilar da ordem constitucional econômico, e não apenas a liberdade religiosa, visto que, conferir privilégios fiscais a “empresas religiosas” com finalidade apenas comercial fere a liberdade econômica, também protegida no nosso ordenamento.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹⁷³ ensina que

De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.

É nítida a necessidade de cautela ao conceder a imunidade tributária dos templos de qualquer culto as entidades religiosas, uma vez que, podem provocar desequilíbrios na ordem econômico e grandes riscos de violação da livre concorrência.

Ainda que utilizado como referência ao RE paradigma¹⁷⁴ o Ilustríssimo Ives Gandra Martins¹⁷⁵ alerta na sua obra o risco a violação da livre concorrência ao conferir a imunidade religiosa as entidades que exercem “atividades idênticas ou análogas às de outras empresas privadas”

Segundo o autor¹⁷⁶

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema. Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

¹⁷³ JÚNIOR apud GRAU, 2007, op. cit., p. 210

¹⁷⁴ RE 325.822-SP

¹⁷⁵ Cumpre salientar que, em que pese, adote esse entendimento, o autor é favorável a conceder a imunidade as entidades religiosas que locam seus imóveis. “Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.” MARTINS, 1998, op. cit., p. 45-48.

¹⁷⁶ Ibidem.

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, 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 que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

É preciso afirmar que as imunidades religiosas irão promover um desequilíbrio na livre concorrência, quando, principalmente, seus recursos arrecadados não forem utilizados para os fins essenciais da entidade.

Nesse pensamento, encontramos Flávio Campos¹⁷⁷, que declara que

[...] o limite, no caso, será encontrado no princípio da livre concorrência: podem os templos exercer atividades lucrativas, distintas de sua atividade-fim, desde que tais atividades não signifiquem, por suas características peculiares, concorrência desleal com aqueles que a praticam profissionalmente, com vistas ao lucro.

Frente ao discutido, o atual cenário das entidades religiosas vem nos mostrando um certo desvirtuamento dos templos religiosos no afã de obter o privilegio da imunidade religiosa. O que se verifica é o crescimento desmedido das entidades religiosas com a finalidade apenas no enriquecimento de seus padres, pastores, sem a difusão da crença religiosa e da fé como a sua finalidade.

Ives Gandra Martins¹⁷⁸, revelou na sua obra uma preocupação com a proliferação de templos religiosos que buscam apenas o lucro e não a propagação da fé como fim.

A proliferação de seitas que exploram a população, a título de servir a Deus, exige reflexão de juristas e autoridades [...] Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeu a imunidade certas atividades que apenas em nome de Deus são constituídas, mas que objetivam enriquecer seus dirigentes, principalmente quando as virtudes humanas mais elementares não são o corolário de sua pregação

O presente trabalho, em que pese coadune e alinhe-se a maioria dos doutrinadores que concordam que as rendas obtidas diretamente pelos cultos, de modo gratuito, sejam imunes. Não há como concordar com a incidência da imunidade nas rendas auferidas com a exploração de algum ato comercial. Tem-se, claramente, uma violação ao princípio da livre concorrência.

¹⁷⁷ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: **Revista dialética de direito tributário**, 2000. p. 53.

¹⁷⁸ MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves: (Centro de Extensão Universitária. Pesquisas Tributárias Nova Série, n. 4). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998p. 180.

Nessa esteira, segundo Ricardo Rodrigues¹⁷⁹, defende que o rendimento arrecadado dos cultos (obtenção direta), sendo ele destinado a outro fim, qual seja uma atividade econômica, este não deve ser imunidade, devendo sofrer a tributação.

É distinto o caso onde a renda é proveniente do culto, mas o excedente necessário a sua manutenção é direcionado para uma atividade em que há a livre concorrência. Aí sim a análise da concorrência desleal é importante. Não pode aquele recurso arrecadado sem tributação, por ser imune, ser utilizado para sustentar financeiramente outras atividades sujeitas à livre concorrência de mercado. Haveria deslealdade, porquanto o indivíduo que não tivesse acesso a esse financiamento livre de tributação na origem não poderia competir em igualdade de condições quando a sua fonte de financiamento é tributada na mesma situação

Portanto, em que pese o Supremo Tribunal Federal seja adepto de uma interpretação mais ampliada desta imunidade tributária, a análise da incidência ou não da imunidade deve se dar diante do caso concreto, a fim de aferir se a imunidade além de proteger a liberdade religiosa, não está desequilibrando o comércio, conseqüentemente ferindo a liberdade de concorrência.

É importante assim, a compatibilização dos dispositivos constitucionais, quais sejam: a livre concorrência e a liberdade religiosa, a fim de que não há ofensa a ambos princípios constitucionais.

¹⁷⁹ RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010 p. 86.

5 CONCLUSÃO

Enfim, a partir das considerações desenvolvidas ao longo do presente trabalho, é possível afirmar, em síntese, que:

- I. os direitos fundamentais são direitos e garantias endereçados a todos, indiscriminadamente, com o intuito de protegê-los de condutas arbitrárias e atentatórias à dignidade da pessoa humana.
- II. Os direitos fundamentais são uma composição histórica, a qual, esses direitos variam de época para época. Há entre eles uma ideia de complementariedade e não mais de sobreposição como a expressão gerações. Deste modo, os direitos fundamentais de primeira geração resultam da deflagração da Revolução Francesa de 1789 e correspondem aos direitos de liberdade, ou um não agir do Estado. Os de segunda geração exigiam a participação do Estado, a fim de suprir as carências individuais e sociais. Havia, portanto, uma preocupação com a proteção da dignidade, com a satisfação das necessidades básicas. Os de terceira geração são de defesa de uma coletividade difusa. Defende-se, por fim, a existência de uma quarta dimensão, introduzido pela globalização política, relacionado à democracia, à informação e ao pluralismo.
- III. A religião está ligada ao próprio crescimento da humanidade, inerente a condição humana. Tem-se na religião uma busca por explicações aos episódios do cotidiano, despertando indagações de cunho metafísico, filosóficos. Contudo, a realidade religiosa na história humana não foi acompanhada da liberdade humana. Trata-se de uma conquista do homem recente, um direito de primeira dimensão.
- IV. Foi através da idade contemporânea, que iniciou uma tolerância religiosa, de modo a fazer com que a liberdade individual pudesse se externalizar mediante a livre expressão da fé.
- V. A liberdade religiosa é gênero que contem três espécies: i) a liberdade de crença; ii) a liberdade de culto; e iii) a liberdade de organização religiosa. O direito a liberdade religiosa tem como fundamento a proteção do *fórum internum* do sujeito, libertando-o de qualquer ingerência.

- VI. Somente é possível encontrar uma liberdade religiosa, quando nos Estados se tem uma separação entre questões estatais e religiosas. Contudo, a laicidade não é absoluta, tampouco pressupõe a separação total entre o Estado e Religião, devendo ter uma cooperação entre as duas esferas.
- VII. O art. 170 da Constituição Federal 1988 é um plexo normativo, a qual está estabelecido um modelo econômico e sua forma de atuação na intervenção do Estado no domínio econômico. Deste modo, visa determinar o modo econômico da sociedade brasileira, de como o sistema econômico deve se organizar, a fim de atingir os objetivos da ordem econômica. Ou seja, a ordem econômica deve ser fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, desde, que estejam assegurados os direitos fundamentais, a dignidade humana e a justiça social.
- VIII. A Constituição Federal de 1988, embora possua traços intervencionistas, pautado na promoção da dignidade humana e da justiça social, não despreza a atividade econômica dos particulares, resguardando a estes o princípio da liberdade de iniciativa e de concorrência, não rompendo, portanto, com o capitalismo. Contudo, deve haver um equilíbrio a fim de alcançar os fins sociais perseguidos pelo Estado Democrático de Direito.
- IX. Não há como falar em livre iniciativa sem a presença da livre concorrência. A livre iniciativa tem como um dos seus limites constitucionais o princípio da livre concorrência, pois não pode o agente econômico ocasionar desequilíbrios no funcionamento da ordem econômica.
- X. A livre concorrência trata-se da oportunidade de competição igualdade de condições, o que, por sua vez, difere de igualdade comum entre os sujeitos econômicos.
- XI. Não obstante a ordem econômica tenha como fundamento a liberdade de agir dos agentes (livre iniciativa), contudo, estes agentes econômicos não podem exercer suas atividades sem limitações, de modo abusivo, posto que passa a ser objeto de fiscalização e repressão a fim de garantir a proteção da própria ordem econômica.
- XII. A tributação, a aplicabilidade do direito tributário e a sua interpretação não podem estar dissociadas dos preceitos da ordem econômica, principalmente, do princípio da livre concorrência.

- XIII. A neutralidade concorrencial e a neutralidade tributária andam juntas, a fim de que não ocorram ofensas e desequilíbrios a ordem econômica e, principalmente, a livre concorrência, de modo que a igualdade de condições fosse respeitada, a fim de que a não incidisse diferentes tributações sobre agentes que praticam mesma atividade econômica.
- XIV. A liberdade de religião não é absoluta e portanto, a imunidade religiosa pode vir a colidir com livre concorrência protegida pelo Estado Democrático de Direito. A Constituição requer a otimização desses direitos, diante de cada caso concreto, estabelecer limites a ambos os bens ou valores, de modo a atingir uma efetividade “perfeita”.
- XV. No período compreendido entre o Estado Romano até a criação dos Estados Modernos, com a Revolução Francesa, a exclusão da competência tributária para arrecadar tributos, com o fim na manutenção do Estado, já existia, porém, estavam relacionadas à concessão daqueles que possuíam maior capacidade contributiva.
- XVI. A atual Constituição Federal, denominada Constituição Cidadã, passou a consolidar as imunidades tributárias como sendo uma das expressões de limitação constitucional ao poder de tributar, afastando o caráter de privilégio excludente existente ao longo da história.
- XVII. A imunidade tributária no Brasil trata-se de um mandamento jurídico, em sede constitucional, prevendo expressamente uma imposição negativa, a qual afasta a própria competência tributária do legislador ordinário, no sentido de que, o ente público está obrigado a não tributar sobre determinada ação, fato ou sujeito previsto na Constituição Federal.
- XVIII. Há uma diversidade de posições doutrinárias acerca do conceito das imunidade tributária, contudo, não há dúvida que trata-se de uma regra jurídica com sede constitucional, não decorrendo, por sua vez, da autonomia do ente federativo para instituir o tributo. Tem-se, uma imposição negativa, da competência ou da regra de incompetência aos entes políticos, no sentido de que, eles estão obrigados a não tributar sobre determinada ação, fato ou sujeito previsto na Constituição Federal.
- XIX. Institutos como: imunidade e isenção não obstante sejam análogos quanto aos seus efeitos – o não pagamento de tributos -, detêm natureza jurídica e origem diferente.

Enquanto a imunidade decorre da Carta Magna e inibe o poder de tributar no seu nascimento, a isenção decorre de uma legislação infraconstitucional após a instituição do tributo, a fim de aplicar uma regra de exceção, fazendo com que não incida o tributo, tampouco gere seus efeitos. No caso da isenção, só vai existir uma lei que isenta se houver antes uma lei permissiva.

- XX. As imunidades tributárias é um instrumento de proteção constitucional com o fito de preservar direitos fundamentais como – a liberdade religiosa, ao direito do cidadão de ter informações, o federalismo, liberdade de expressão.
- XXI. As imunidades tributárias foram pensadas como essenciais à preservação das liberdades e preceitos fundamentais, com o fim de buscar um sistema Tributário mais justos. Contudo, como veremos, a valoração de um princípio constitucional sobre o outro acaba sendo conivente com certos comportamentos e tendo, muitas vezes, uma distorção principiológicas, prejudicando em certos momentos o sistema financeiro.
- XXII. A imunidade tributária, em que pese trate-se de limitação ao poder de tributar, para o contribuinte constitui verdadeira proteção aos seus direitos.
- XXIII. A “*razão de ser*” da imunidade tributária nos templos de qualquer culto é a proteção da liberdade religiosa, a fim de que o Estado não cause obstáculos ao exercício do culto.
- XXIV. Encontra-se na doutrina, em razão da amplitude semântica da palavra “templo”, três correntes que buscam conceituar esse vocábulo. Destarte, didaticamente, tem-se: a corrente clássico-restritiva: templo-lugar; clássico-liberal: templo-atividade; e a corrente moderna: templo-entidade.
- XXV. A imunidade tributária do art. 150, VI, “b” da Carta Magna adota uma concepção de “culto” ligada a disseminação da religião, da fé, da crença, qualquer que seja ela, desde que tenha caráter religioso, respeitando os direitos fundamentais e os bons costumes, sem envolver a prática de atos tipificados pela lei penal.
- XXVI. Para que ocorra a incidência da imunidade a entidade religiosa é necessário à adequação entre a atividade prestada e a sua finalidade essencial. Ou seja, a finalidade essencial não pode exceder as atividades de natureza religiosa. E mais, não pode a imunidade desrespeitar o princípio da livre concorrência, uma vez que

estaria favorecendo entidades que pratica atividades econômica com fins mercantis e não religioso.

- XXVII. Ainda que prevaleça a interpretação extensiva na jurisprudência brasileira, está não pode ser absoluta. A análise deve ser feita caso a caso, verificando-se a finalidade essencial e a destinação da renda obtida.
- XXVIII. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ter a sua aplicação desprovida de limites. Ainda que o art. 150, VI, b, da CF/88 tenha como fundamento o princípio da proteção a religião, com a liberdade do templo e do culto religioso, estes não podem se sobrepor a fim de prejudicar o desenvolvimento econômico.
- XXIX. Por fim, diante de tudo que foi apresentado, conclui-se que é necessário a compatibilização dos dispositivos constitucionais, quais sejam: a livre concorrência e a liberdade religiosa, a fim de que não haja ofensa a ambos princípios constitucionais. Uma vez que, deve-se analisar do caso concreto, se a imunidade religiosa não esta não está desequilibrando o comércio, conseqüentemente ferindo a liberdade de concorrência.

REFERÊNCIAS

ALBANO, Wladimir Mattos. A Imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios, 2010. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Edições nº 22 - Set/Out 2010.

ALVES, Rubem. **O que é religião?** São Paulo: Edições Loyola, 2010.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANDRÉ, Francheschi Caroline. O Princípio da Proporcionalidade In: BARACAT, Eduardo Milléo (ORG). **Controle do Empregado pelo Empregador: Procedimentos Lícitos e Ilícitos**. Curitiba: Juruá, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo. Malheiros Editores, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialéticas, 2ª Ed, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. Min. Celso de Mello, proferindo seu voto no Recurso Extraordinário N.º: 221.395-8 SP, Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 21 de agosto de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) 939-7, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18-03-1994. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 25 de agosto de 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 325.822-2, julgado em 18 de dezembro de 2002, relator para acórdão Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 27 de agosto de 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. No Recurso Extraordinário Com Agravo nº 918697 Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 02/05/2017.

_____. TJES - Agravo de Instrumento: AI 24079013108-ES, Relator Rômulo Taddej, Julgamento: 18.12.2007, Órgão Julgador: Câmara Cível, Publicação: 11.01.2008.

BIALESKI, Roseli de Fátima. VILLATORE, Marcos Antônio César. Novas considerações sobre a ponderação entre os direitos fundamentais do trabalhador e o poder diretivo do empregador à luz da ordem econômica constitucional. Revista de direito do trabalho. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ano 36, n. 139, jul.-set. 2010

BOBBIO, Noberto. **A Era dos Direitos**. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004,

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006

BONFIM, Diogo. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva. 2011

BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: **Revista dialética de direito tributário**, 2000

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2012

_____. **A imunidade tributária das empresas estatais. Delegatárias de serviços públicos**. São Paulo: Malheiros, 2004

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

CASSONE, Vittorio, Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Velo Horizonte, ano 1, nº 4, p. 1-264, jul./ago. 2003

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

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008
- COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. Rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015
- _____. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001
- _____. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2012,
- DAWKINS, Richard. **Deus, um delírio**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 2 edição, 2008
- _____. Imunidade Recíproca. In: **Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF**. coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: QuartierLatin, 2010
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002
- FALÇÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 7ª Ed. 2013.
- FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária Conteúdo e Alcance**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001
- FERREIRA NETO, Lael. **Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos**, 2010. In: Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39,
- FORGIONI, Paula A., **Os Fundamentos do Antitruste**. São Paulo, Editora
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à constituição brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. p.33

FERREIRA, A.B.H. Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 5ª Ed. 2010.

GASPAR, Gabriela Curi Ramos. **Colisão de direitos fundamentais nas relações de emprego em organizações de tendência**. 177 f. 2015. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012

GOMES, Marcos Libio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartie Latin, 2010. v3.

HUME, David. **História Natural da Religião**. São Paulo: editor Unesp, 2004.

LIMA, Talita. **A responsabilidade civil por dumping social nas relações de trabalho no direito brasileiro**. 2011. Monografia (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Salvador

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos**. Coimbra: Coimbra, 1996

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In. **princípios e limites da tributação 2- os princípios da ordem econômica e da tributação**. Coordenação: Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin. 2009

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª. ed. rev. atual. e ampl. de acordo com as EC nos. 32 e 33/01. São Paulo: Malheiros, 2008

MALERBI, Diva. Imunidade Tributária. in: **Imunidades Tributárias. Série Pesquisas Tributárias**, nº 4, coedição CEU – Centro de Extensão Universitária e RT. 1998

MARTINS. Ive Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da Fiscalização e da livre concorrência entre empresas. Direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. In **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 105, 2004

_____. **Imunidades tributárias**. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves: (Centro de Extensão Universitária. Pesquisas Tributárias Nova Série, n. 4). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015

- _____. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007
- MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Religião e Direitos Fundamentais: o princípio da liberdade religiosa no estado constitucional democrático brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, v. 18, n. 1, pp. 225-242, jul./dez. 2011
- MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998
- MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2016
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Imunidade tributária e Seus Novos Aspectos**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.
- MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra. Centelha, 1973
- NETTO, Agostinho do Nascimento. O Princípio Tributário da Concorrência Econômica Equilibrada. **Revista Justiça Fiscal**, Brasília, Sinprofaz, n ° 1, março de 2009.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995
- PACTO GLOBAL <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>, acesso em 31/07/2018.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006
- QUEIRÓS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade recíproca: análise do alcance e das limitações da norma imunizante**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade Federal da Bahia
- REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Tributação e Direitos Fundamentais**. Coordenadores: Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva. 2012
- _____. **A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012
- RIVERO, Glória P. Rojas. **La Libertad de Expresión del Trabajador**. Madrid, Espanha: Editorial Trotta, 1991

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 6ª Edição, São Paulo, 2014, Editora Saraiva.

SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, 2010. In: **Revista Jurídica Tributária** – jan/mar de 2010

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais** . 8ª Edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2007,

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013

_____. **Proteção Constitucional à Liberdade Religiosa**. Rio de Janeiro: Ed. Lumens Juris, 2008

_____. **Direito Constitucional econômico**. São Paulo: LTr. 2001, p. 134.

SOLLER, Fabrício. **A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF**. Revista Fórum de Dir. Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 2. Nº 12. Nov-dez. de 2004

SOUZA, Hamilton Dias de Souza. **Desvios Concorrenciais Tributários e a Função da Constituição**. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao> , acesso em 26 de agosto de 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. Ver. Atual – São Paulo: Saraiva, 2010

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípio da ordem econômica. In **princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e da tributação**. Coordenação: Ricardo Ferraz. São Paulo. Quartier Latin. 2009

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. **Os Direitos humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005,

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010

TORRES, Heleno. Art. 150, VI, “b”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

Weingartnet Neto, Jayme, **Liberdade Religiosa na Constituição**. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2007, p. 79