

**A FUNÇÃO SOCIAL DA RELIGIÃO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA:
FERRAMENTA DE EFETIVAÇÃO OU DE ATUAÇÃO SOCIAL**

Henrique Porto de Arruda

Mestrado em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Atualmente atua como Professor na Faculdade de Brasília, professor e Coordenador do Curso de Direito do Centro Universitário Planalto do Distrito Federal (UNIPLAN). é membro da Associação Nacional de Escritores (ANE).

Enaildo Gonçalves Viana

Cientista Político pela Universidade Metodista de São Paulo (2011), Mestre em Comunicação pela Universidade Católica de Brasília - UCB (2015) e Doutorando em Direito Econômico UNINI. Professor da Faculdade Brasília, FBr; com experiência em EAD (Educação a Distância); Membro do NEPATS, Núcleo de Estudo e Pesquisa Avançados do Terceiro Setor.

RESUMO

O presente apresenta uma análise e compreensão de que a imunidade tributária concedida as organizações religiosas vem a agir no direito e se constituir como ferramenta de atuação social. Já especificamente veio a. apresentar a relação da religião com o estado; especificar a legislação, doutrina e jurisprudência correlata ao tema analisando seus efeitos práticos; relatar os principais conceitos e aspectos que cercam a imunidade tributária e imunidade tributária religiosa; descrever de forma analítica a função social da imunidade tributária religiosa e apresentar os resultados práticos do benefício da imunidade tributária e sua eficácia no contexto social. Quanto aos procedimentos metodológicos empregados na elaboração, no que diz respeito a sua finalidade é uma pesquisa exploratória, Quanto aos meios de investigação, utilizou-se da pesquisa bibliográfica com análise da legislação, doutrina, artigos jurídicos e precedentes judiciais, publicados pertinentes à temática. Tendo o estudo uma abordagem qualitativa. Após análise dos dados ficou claro que a imunidade tributária religiosa pode se apresentar como ferramenta de ação social, desde que a organização religiosa cumpra sua função social, desde que não ocorra desvio de finalidades e conseqüentemente o enriquecimento ilícito. Deste modo, concluiu-se que a imunidade tributária veio para garantir os valores fundamentais da liberdade de crença e da liberdade de exercício da atividade religiosa sendo fundamenta que as ações das organizações religiosas sejam paltadas na atuação social e que não ofendam qualquer norma positivada no arcabouço jurídico brasileiro.

Palavras-chave: 1. Religião. 2. Imunidade Tributária. 3. Isenção Tributária. 4. Direito Comparado. 5. Função Social da Religião.

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia versa sobre a função social da religião, trazendo uma análise crítica do uso da imunidade tributária nas organizações religiosas como ferramenta de atuação social.

Sabemos que a religião é está enraizada na sociedade brasileira, ainda quando era colônia de Portugal intervindo ao longo da historia de forma ativa na vida social.

A Constituição brasileira concede imunidade tributária aos templos religiosos de qualquer culto, em seu artigo 150, VI, “b”, garantindo a estas o benefício de não pagamento de impostos relativos a patrimônio, renda e serviços vinculados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, portanto, as entidades religiosas estão livres de pagamento de impostos como o IPTU que incide em imóveis, IPVA incidente em veículos automotores, IOF em operações financeiras, IR, em rendas, ITR em imóveis rurais, ISS em serviços, entre outros.

Portanto as imunidades se fundamentam na preservação de valores constitucionais relevantes como, a atuação de entidades assistenciais, a liberdade de cultos religiosos, o acesso à informação e a liberdade de expressão. Auxiliando dessa forma a existência da religiosidade no país e ignorando a eventual ou efetiva capacidade econômica desta organização ou pessoa, proclamando-se assim, a “não-tributabilidade” ou incidência nas pessoas imunes.

É importante frisar que o instrumento da imunidade tributária foi se positivando com enlace na idéia de que determinadas pessoas, bens e situações, de acordo com sua natureza jurídica e importância social merecem tratamento distanciado ao alcance da indisponibilidade tributária.

Levando-se em conta que o presente estudo aborda a imunidade tributária religiosa concedida pela Constituição Federal aos templos de qualquer culto, este se justifica relevante, pois envolvem em seu escopo, direitos fundamentais dos indivíduos, além de posicionamentos acerca do tema relacionando-o com importantes áreas como social, economica e do direito. Justifica-se esta abordagem também por ser atual e trazendo um tema polêmico, tendo em vista a propagação da religiosidade em todo o mundo e importância da função social da mesma, entende-se, ser de bastante importância a produção deste estudo para contribuir não

somente, com a propagação do conhecimento perante a comunidade acadêmica, mas, também com todos os cidadãos que lutam pelos seus direitos.

O estudo também tem sua relevância, firmada pelo fato de discutir o real alcance e abrangência da imunidade nas atividades desenvolvidas pelas organizações religiosas, bem como sua função social sanando as dificuldades de interpretações e entendimentos.

2 A RELIGIÃO VERSUS ESTADO

Segundo Maquiavel, o que confere valor a uma religião não é a importância de seu fundador, o conteúdo dos ensinamentos, a verdade dos dogmas ou a significação dos mistérios e ritos. Importa não a essência da religião e sim sua função e importância para a vida coletiva. A religião ensina a reconhecer e a respeitar as regras políticas a partir do mandamento religioso. Essa norma coletiva pode assumir tanto o aspecto coercivo exterior da disciplina militar ou da autoridade política quanto o caráter persuasivo interior da educação do consenso coletivo.

2.1 RELIGIÃO E SUA REPRESENTAÇÃO NO ESTADO

Desde o momento em que o ser humano passou a ter consciência intelectual de seus atos e questionar sua função no meio em que estava inserido, as crenças acabaram por fazer parte de seus hábitos e do cotidiano. Assim, ao longo do desenvolvimento das sociedades, essas crenças ou religiões tornaram-se organizadores, condutores e doutrinadores das comunidades.¹

A religião e o Estado são duas instituições que criam normas que determinam o comportamento dos seres humanos.²

Durante o período Absolutista, Estado e Igreja eram praticamente uma única instituição. O rei declarava uma religião oficial e a igreja conduzia a vida social. Porém,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

² SOUZA, Josias Jacintho de. **Separação entre Religião e Estado no Brasil: utopia constitucional?** . 405 fls. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo.2009.p;30.

quando o período Renascentista (século XVI) eclodiu na Europa, intelectuais da época buscavam nas explicações racionais, debater essa relação de poder entre Estado e Religião.³

A Revolução Francesa, no século XVIII, consagrou a separação entre a religião e o Estado, porém, em alguns países europeus essa separação não é uma realidade. Na Inglaterra, o rei é a autoridade máxima da Igreja Anglicana, e eles não podem se casar com pessoas que professem outras religiões. Na Dinamarca, a Igreja Luterana é a religião oficial do país. Na Noruega o rei tem a função de nomear os bispos da igreja. No Brasil, durante o império, sob a égide da Constituição de 1824, o Brasil reconhecia a religião católica apostólica romana como a religião oficial do Brasil, no período da República, sob a égide da Constituição de 1891, houve o rompimento com a igreja católica e uma abertura às demais religiões.⁴

2.1.1 A Laicidade do Estado Brasileiro

O Brasil tornou-se um Estado laico com o Decreto nº 119-A, de 07/01/1890, de autoria de Ruy Barbosa. Antes, porém, havia liberdade de crença, mas não a liberdade de culto, ou seja, os cultos de religiões que não eram as liturgias próprias da Igreja Católica Romana, só podiam ser realizados no âmbito restrito, geralmente em casas particulares. Com este decreto, houve no Brasília separação Estado-Igreja, permitindo a ampliação da liberdade religiosa e o Brasil deixou de ser considerado Estado confessional e de ter uma religião oficial.⁵

A consolidação do princípio da laicidade acompanhou a evolução histórica dos direitos humanos, desde a abrangência de seu conteúdo até à necessidade que o Estado tem de agir para a sua concretização. Assim como os direitos humanos foram marcados por momentos que reconhecem certas dimensões, a laicidade também tem suas fases determinadas por momentos históricos.

Inicialmente, estava relacionada com a liberdade, que surge com o discurso liberal de cidadania expresso nas primeiras declarações de direitos. Posteriormente, a laicidade passa a

³ SABAINI, Wallace Tesch. **A relação entre religião e Estado sob a égide do direito fundamental da liberdade de religião**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Vitória, Vitória/ES.2008.

⁴SOUZA, Josias Jacintho de. **Separação entre Religião e Estado no Brasil: utopia constitucional?** . 405 fls. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo.2009.p;30.

⁵ MIRANDA, Jorge de. Estado, Liberdade Religiosa e Laicidade. Observatório da Jurisdição Constitucional. Brasília: IDP, Ano 7º, nº1, p. 7, jan/jun. 2014.

incorporar a ideia de igualdade entre os cidadãos, para que enfim se inserisse na concepção democrática dos Estados modernos.⁶

Sabe-se que anterior à Proclamação da República, no período imperial, a religião oficial do Estado era a católica apostólica romana, as demais religiões eram apenas toleradas, desde que essas religiões não ofendam a moral, os bons costumes e que não coloquem a segurança nacional em perigo.⁷

Com a Constituição de 1891 consolida-se a separação entre Estado e Igreja, bem como o princípio da liberdade religiosa, o qual afirmou que, é vedado à União e aos Estados estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religioso”.Na sequência, a Constituição de 1934, estatuiu que as associações religiosas adquiriram personalidade jurídica nos termos da lei civil, mas afastou a referência à servidão das confissões religiosas. Com a Constituição de 1937, restaura-se ideia estabelecida na Carta Magna de 1891 no que diz respeito à laicidade.⁸

Porém, com o advento da Constituição de 1946 é que inicia-se a ser usado o vocábulo templos de qualquer culto, desta forma, direcionando ao que é conhecido nos dias atuais de “imunidade tributária”. Ademais, somente com a Promulgação da Constituição de 1988 se dá ampla liberdade em matéria de questões religiosas, mas mantendo-se o princípio de Estado Laico, o qual encontra-se previsto expressamente no artigo 19, I, da Carta Magna, que veda aos entes da federação, estabelecer, subvencionar ou embaraçar o funcionamento de cultos religiosos ou igrejas.⁹

Em função da liberdade religiosa afirma-se o princípio da laicidade do Estado. O Estado laico, leigo, secular ou não confessional é o Estado que adota uma postura distante a todas as convicções religiosas, e não adota nenhuma convicção religiosa predominante ou

⁶ MONTEIRO, Patrícia Fontes Cavalieri. **O Estado laico e a liberdade religiosa: interesse público versus direito privado em uma democracia plural religiosa**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presidente Antônio Carlos, Juiz de Fora/MG.2012.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 72/2013, Malheiros Editores, 2013.

⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 76, 28.11.2013, São Paulo: Malheiros: 2014

⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Curso de direito constitucional**. 3.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

oficial. A liberdade religiosa está fundamentada na ideia de tolerância religiosa e a proibição do Estado em impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial.¹⁰

A parte final do art. 19, I da Constituição Federal de 1988 afirma que, se a instituição religiosa estiver desenvolvendo atividades beneficentes e úteis a sociedade, poderá receber a colaboração do Estado. Mas isso só pode acontecer se o Estado considerar útil para um fim pretendido pela coletividade sem nenhuma relação com a crença em si.¹¹

O Estado brasileiro tem o dever de garantir que os cidadãos exerçam sua religiosidade de maneira livre, assim não pode tornar novamente uma religião como oficial ou mesmo prejudicar o exercício das diversas religiões.

Nota-se que não há nenhum dispositivo de lei que expressa que a República Federativa do Brasil é um Estado laico. Sendo assim, existe diretrizes gerais que garantem a igualdade e liberdade para o exercício das religiões.

2.2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

É importante esclarecer acerca da acepção da palavra imunidade. Etimologicamente vem do latim: *immunitas tatis* que indica uma negação da palavra latina *munus*, cuja significação é cargo, função ou encargo. Esta, por sua vez, somada ao sufixo *in*, indica negação. Juntas, dão o verdadeiro sentido da palavra, sem encargo, ou livre de *munus*.

Segundo Machado “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de Tributação”. Percebe-se claramente a importância do entendimento conceitual da imunidade, por se tratar de dispositivo constitucional e por expressar um obstáculo à regra jurídica de tributação.

2.1.1 Pressupostos Da Imunidade Tributária

De acordo com Amílcar Falcão, imunidade tributária é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na constituição da competência impositiva ou do

¹⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, 2003.

¹¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra (Portugal):

poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.¹²

O benefício da imunidade tributária alcança todas as entidades, indistintamente, beneficentes ou filantrópicas, públicas ou privadas de qualquer espécie, como associações, fundações, autarquias, institutos, etc.

O artigo 150, VI, "c" e o artigo 195, § 7º, ambos da CF, preveem a imunidade para as instituições beneficentes.

O constituinte teve e tem uma enorme preocupação em preservar estas instituições da incidência de impostos e contribuições, a fim de assegurar à sociedade, condições mínimas para seu desenvolvimento. Além do mais, são atividades eminentemente estatais, de modo que os benefícios fiscais são concedidos visando o auxílio dessas entidades no cumprimento de funções essenciais do Estado.¹³

Seria um absurdo que as entidades beneficentes, sem fins lucrativos, fossem obrigadas a pagar impostos e contribuições ao tesouro público, quando todo o seu patrimônio, rendas ou serviços, já são destinados a preencher tais funções ou atribuições essenciais ao Estado, previstas, inclusive, na CF, no capítulo de Direitos e Garantias Fundamentais.¹⁴

As imunidades das instituições beneficentes as tornam infensas à percussão dos impostos e contribuições, porque ajudam ao Estado a cumprir seu importante papel social, por exemplo, na promoção dos serviços de assistência social e educação. Para que a imunidade seja garantida às instituições beneficentes, basta o preenchimento pela entidade dos requisitos estabelecidos na CF e no CTN, não sendo possível que nenhuma restrição quanto à concessão da imunidade seja feita por lei ordinária.¹⁵

Diante de tudo o que foi exposto e, atendidos os pressupostos indicados, pode-se verificar que a regra de imunidade tem por objetivo incentivar as instituições que atuam de forma a complementar as atividades desenvolvidas pelo Estado, assegurando o direito de todos à cultura, à ciência e à educação, promovendo o desenvolvimento das pessoas, de forma a exercer plenamente a cidadania.

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013.

¹⁴ FUNARI, P.P.A. (Org.). *As religiões que o mundo esqueceu*. Como egípcios, gregos, celtas, astecas e outros

povos cultuavam seus deuses. São Paulo: Contexto, 2009, 216 p.

¹⁵ MARSHALL, John *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

2.1.2 Finalidade da Imunidade Tributária

O constituinte ao vedar, expressamente, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exerçam sua competência tributária com relação às situações previstas no art.150 da Constituição de 1988, buscou resguardar e reafirmar a proteção de valores dentro da ordem jurídica brasileira, valores estes positivados em nosso texto constitucional, como por exemplo, liberdade de expressão, religião, acesso à cultura e segurança jurídica.¹⁶

Entre as diversas imunidades previstas constitucionalmente estão às imunidades concernentes aos impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca); os templos de qualquer culto; os partidos políticos, as entidades sindicais e as instituições de educação e assistência social; os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.¹⁷

Com relação às imunidades dos templos de qualquer culto, estas objetivam resguardar a liberdade de exercício de cultos religiosos, reforçando assim a ideia da existência de um Estado laico. A imunidade tributária para os templos abrange o seu patrimônio, a sua renda e os serviços relacionados com suas atividades essenciais.

Verifica-se que as imunidades tributárias não possuem um fim em si mesmo, mas estão relacionadas com valores importantes ou para a sociedade brasileira ou para o Estado em si.¹⁸

[...] que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborar com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc.¹⁹

Da mesma maneira, Souto Borges leciona:

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 22ª Ed., 2010.

¹⁷ DOURADO, Egie Siqueira da Silva. **Imunidade tributária dos templos religiosos**. 2011. 45 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k215986.pdf. Acesso em: 03/05/2019.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais, in CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais, in CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015. P.10

[...] Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, à incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.²⁰

Concluindo, as imunidades servem como um instrumento de cooperação entre a sociedade e o Estado, uma vez que a sociedade possui um papel complementar na efetivação de objetivos fundamentais para a manutenção e proteção do bem comum.

2.1.3 Imunidade Tributária e Cláusula Pétrea

Aqui, ganha relevo a posição de alguns doutrinadores e posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

A aferição da caracterização como cláusula pétrea em relação à imunidade e a finalidade para esta proteção está fundamentada no artigo 60, §4º, da Constituição Federal, a saber:

Art. 60. § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes;
IV - os direitos e garantias individuais.²¹

No que concerne às cláusulas pétreas, tem-se como ponto principal relativa à matéria tributária a forma federativa de Estado e os direitos e garantias individuais.

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar e afirmar que a imunidade recíproca protege a forma federativa de Estado de maneira direta, e de forma indireta por proteger a forma federativa de estado acaba evitando uma concentração de poder e tende a ser protetiva também dos direitos e garantias individuais.

Também, para o Supremo Tribunal Federal, o Princípio da Anterioridade, é uma cláusula pétrea, porque representa uma garantia individual, que não pode ser suprimida sequer por emenda constitucional. É o que será visto no exemplo prático abaixo:

Foi editada a Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993, com a seguinte redação:

²⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

P.184

²¹ BULOS, Uadi Lamêgo. **Constituição Federal anotada**. 8^a ed. rev. e atual. até a ECn. 56/2007, São Paulo:

EC 03/93: Art. 2.º A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

[...]

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.²²

Estabeleceu o dispositivo que tal imposto poderia ser instituído sem observância do princípio da anterioridade e das imunidades, ou seja, a União poderia cobrar IPMF de uma movimentação financeira dos Estados, de templos de qualquer culto, de instituição de ensino, dentro do mesmo exercício financeiro de instituição do tributo.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta em face de dispositivo inserido na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 3, o Supremo Tribunal Federal admitiu a análise da matéria para entender o que segue.

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e

²² BULOS, Uadi Lamêgo. **Constituição federal anotada**. 8. ed., rev. e atual. até a ECn. 56/2007, São Paulo:

que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI 939, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP- 05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755).²³

Em resumo, nesta decisão o Supremo Tribunal Federal entendeu que as imunidades previstas na Constituição bem como a anterioridade representariam cláusulas pétreas que não poderiam ser suprimidas sequer por emenda constitucional.

Pertinente destacar o entendimento do Professor e Juiz Federal da 4ª Região, Leandro Paulsen:

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art. 150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais. As limitações que se apresentam como garantias do contribuinte (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de outros direitos e garantias individuais (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a preservação da forma federativa de Estado (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado), constituem cláusulas pétreas, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais”.²⁴

²³ BULOS, Uadi Lamêgo. **Constituição Federal anotada**. 8ª ed. rev. e atual. até a ECn. 56/2007, São Paulo: Saraiva, 2008.

²⁴ PAULSEN, Leandro **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p.59.

Em continuidade ao tema, tratando-se de cláusulas pétreas, Ricardo Lobo Torres diz “que resulta a impossibilidade de revogação da imunidade, até mesmo por emenda constitucional”.²⁵

Caso contrário, se disser respeito a tema diverso, inexistiria óbice à atuação do Constituinte Reformador.

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental, constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei ou autoridade podem desconsiderar. Logo, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode.²⁶

Para corroborar e fechar, o Professor Eduardo Sabbag, em sua obra Manual de Direito Tributário, fala sobre o assunto:

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são *limitações constitucionais ao poder de tributar*, ganhando a estatura de *cláusulas pétreas* – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.²⁷

Nesse sentido, as imunidades, como margem intransponível com o objetivo de viabilizar os valores protegidos nas cláusulas pétreas no texto da carta magna, estão também albergadas pela incontestável modificação, de maneira a evitar restritivas interpretações que obstem o verdadeiro objetivo constitucional.

3. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS RELIGIÕES

É necessário compreender que a desoneração é resultado do mandamento constitucional, trazido no art. 150 da Constituição. Portanto, vê-se que tem como fundamento o limite ao poder constitucional de tributar que ela mesma atribuiu aos entes políticos, para que pudessem dispor sobre o alcance da tributação, e nesse contexto, a finalidade e o alcance das imunidades.

Deste modo, Amaro (2006, p. 151) afirma: “O Fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.)”.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ªed. Rio de Janeiro: 2000. P.57.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imunidade, Isenção e Não-Incidência*. In: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Org.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 98.

²⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p.290.

3.1 ORIGEM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

A norma imunizante que trata dos templos de qualquer culto tem sua origem no início do período republicano, momento no qual ocorreu a cisão entre Igreja e Estado, que ensejou um tratamento libertário e igualitário entre as religiões. Antes da proclamação da República, durante o Império, a religião oficial era a Católica Apostólica Romana que era a única que recebia proteção especial do Estado, apesar de existirem outras religiões.²⁸

A Constituição Republicana de 1891 já proibia a cobrança de tributos a templos de qualquer culto. Essa previsão constitucional visava garantir a eficácia dos direitos à liberdade de crença e ao livre exercício de cultos religiosos. A partir de então, o Estado passou a tolerar todas as religiões desde que não ofendessem a moral e os bons costumes e nem colocasse em risco a segurança nacional.²⁹

A Constituição Brasileira de 1988, em consonância com as anteriores, dispõe que o Brasil é um Estado laico, sem uma religião oficial, admitindo, assim, as mais diversas formas de religiões. E para ratificar isso, no texto constitucional há a previsão, em seu artigo 5º, inciso VI da inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença e da possibilidade de exercer livremente cultos religiosos. Esse artigo, na literalidade, visa então o exercício livre da fé sem qualquer barreira financeira.

Alexandre de Moraes, indo ao encontro dessa liberdade, leciona:

A Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário à ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os bons costumes. Desta forma, a questão das pregações e curas religiosas deve ser analisada de modo que não obstaculize a liberdade religiosa garantida constitucionalmente, nem tão pouco acoberte práticas ilícitas.³⁰

A Constituição garante pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI, e uma das formas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre templos de qualquer culto.³¹

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

³⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Atlas. 1999. P. 77.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p.436.

Assim, pode-se tratar que a imunidade dos templos de qualquer culto surgiu como forma de legitimar os preceitos constitucionais de liberdade de crença e de igualdade entre as crenças. Desta forma, pouco importa a natureza ou origem de um culto para que o templo goze de imunidade tributária, basta, somente, que um grupo de pessoas se reúna, por possuírem uma fé comum, em um lugar onde haja, exclusivamente, o exercício desse culto. É importante lembrar que isso somente é válido se não for contra as normas positivadas no ordenamento jurídico brasileiro.

3.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS RELIGIÕES NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

A imunidade é uma garantia constitucional que alberga os templos religiosos com a finalidade de proteger o direito fundamental da liberdade de crença, assegurado aos fiéis de qualquer religião. Historicamente, a liberdade de religião está relacionada com a garantia dos direitos fundamentais. Em termos práticos, no Brasil, com a instituição da liberdade dos templos, o legislador objetivou dar eficácia ao exercício da liberdade religiosa, afastando a tributação sobre os espaços físicos – imóveis, sobre as atividades realizadas pela igreja e sobre as rendas aferidas por ela.³²

A conquista constitucional da liberdade religiosa é verdadeira consagração de maturidade de um povo, pois, como salientado por Themístocles Brandão Cavalcanti, é ela verdadeiro desdobramento da liberdade de pensamento e manifestação. A abrangência do preceito constitucional é ampla, pois sendo a religião o complexo de princípios que dirigem os pensamentos, ações e adoração do homem para com Deus, acaba por compreender a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto. "O constrangimento à pessoa humana de forma a renunciar sua fé representa o desrespeito à diversidade democrática de idéias, filosofias e a própria diversidade espiritual."³³

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

³³ MORAES. Alexandre de. **Direito constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Atlas. 1999, p. 69.

A Constituição Republicana de 1946 foi a primeira a garantir a imunidade aos templos, desobrigando-os do pagamento de impostos. A Constituição posterior (1967) reproduziu em seu texto a mesma garantia imunizante concedida aos templos religiosos pela Constituição de 1946. Com o advento da Constituição de 1988, a norma garantidora da imunidade aos templos de qualquer culto é mantida.

Em Primeiro plano, anote-se que essa imunidade abriga somente os impostos, não sendo extensiva às taxas e contribuições de melhoria. A imunidade, nesse caso, procura afastar qualquer imposto que reduza o patrimônio da igreja, onere suas rendas ou dificulte a prestação dos serviços religiosos.³⁴

Em segundo, anote-se que o legislador ao utilizar a expressão templo de qualquer culto” deixa claro sua intenção – de contemplar todas as religiões indistintamente. Da mesma forma que os cultos mais tradicionais devem ser resguardados aqueles mais extravagantes devem também estar a abrigo da imunidade, exceto, em visível ofensa aos valores morais ou aos bons costumes.³⁵

É importante ressaltar que com proclamação da República, foi decretada a separação entre o Estado e a igreja. Com isso, o Estado deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (católica) para tolerar todas elas igualmente. Assim, não cabe a autoridade fiscal valorar esta ou aquela religião para reconhecer-lhes a imunidade.

Nestas condições, pouco importa tenha a seita poucos adeptos, desde que uns na sociedade possuam fé em comum e se reúnam em lugar dedicado, exclusivamente, ao culto de sua predileção, este há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.³⁶

Devido essa inteligência, tem-se entendido que também são templos a loja maçônica, a mesquita maometana, o templo positivista, o centro espírita, etc.

A pertinência da imunidade dos templos, advertindo sobre o “perigo da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos étnicos diversos, hipótese perfeitamente possível num país de imigração”.³⁷

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 176.

Por último, anote-se que a aplicabilidade da imunidade é limitada, albergando somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais das instituições religiosas, que é o caso, por exemplo, de um veículo que é usado para catequese. Sobre ele não incide IPVA. Também esse imposto não poderá ser exigido se um caminhão for transformado em um templo móvel.³⁸

3.3 ABRANGENCIA DA IMUNIDADE RELIGIOSA

A renda que está protegida por esta imunidade é a renda de corrente dos atos religiosos, das doações dos fiéis, e das aplicações financeiras que tem como objetivo preservar o patrimônio da entidade religiosa e não desvie da finalidade dessa entidade. Com relação aos serviços religiosos, eles estão protegidos independentemente de serem gratuitos ou não.³⁹

Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.⁴⁰

A concessão da imunidade aos templos de qualquer culto, então, não necessita de qualquer condição ou requisito para ser concedida, sendo uma norma autoaplicável. Porém, essa concessão, segundo o parágrafo 4º do art. 150 da Constituição (Brasil), 1988, não pode fugir da sua finalidade que é proteger e garantir o livre exercício dos cultos religiosos que não ofendam o ordenamento jurídico brasileiro.⁴¹

Os tributos regulados pela Lei 5.172 (Brasil), 1966, em seu artigo 5º e pela Constituição (Brasil), 1988, em seu artigo 145, são: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Porém, a Constituição é mais abrangente ao considerar

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008

³⁹ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 1ª ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2009.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.270.

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

outros fenômenos tributários como espécies tributárias. Esses fenômenos seriam os empréstimos compulsório e as contribuições.⁴²

Entre as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro, aquelas que poderiam ser objeto das imunidades são: impostos, taxas e contribuições, desde que atendam a determinados requisitos específicos. Mas há uma discussão doutrinária sobre essa abrangência imunizante. É corriqueiro pensar que as imunidades somente abarcariam a espécie tributária denominada imposto. O fundamento de seu argumento estaria no artigo 150, IV, Constituição (Brasil), 1988 que utiliza, explicitamente, a expressão imposto.⁴³

Mauro Luis Rocha Lopes seguindo a mesma linha de raciocínio argumenta que “Assim como no caso da imunidade recíproca, a imunidade dos templos de qualquer culto não alcança taxas e contribuições, pois a norma constitucional de regência veda tão somente a incidência de impostos sobre os mesmos.”⁴⁴

Em posição contrária, Regina Helena Costa, além de defender que a visão restritiva acerca da abrangência das imunidades está, aos poucos, perdendo seu lugar nas discussões sobre o tema, argumenta que a Constituição brasileira de 1988, em seu texto, trata de 33 tipos de imunidades tributárias que conseguem alcançar as outras hipóteses de tributos que podem ser alvo de imunidade, ou seja, as contribuições e as taxas.⁴⁵

Com relação às imunidades tributárias decorre do fato de que os impostos seriam alvo de maior atenção dada pela Constituição, uma vez que sua positivação foi realizada com minúcias e veemência. Desta forma, as imunidades relativas a esses tributos estariam presentes, em maior número no texto constitucional. Contudo, não se pode concluir, que pelo fato de existir um maior número de imunidades com relação

⁴² BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

⁴⁴ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 1ª ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2009. P. 91.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

aos impostos, o fenômeno imunizante estaria restrito a esta espécie tributária. Segundo a autora, essa visão, além de limitada, seria equivocada.⁴⁶

É importante ressaltar, por fim, que, apesar dessa discussão doutrinária em torno do tema, tanto para jurisprudência quanto para doutrina, as imunidades tratadas no art. 150, VI da Constituição de 1988 se refeririam e se aplicariam, sem dúvidas, não somente à espécie imposto, mas também, às contribuições e às taxas.⁴⁷

3.4 ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA AS RELIGIÕES

Várias são as controvérsias que chegaram ao Supremo Tribunal Federal referente ao tema, ainda que seja disputado voto a voto entre os Ministros, o posicionamento majoritário destes têm sido pela interpretação amplíssima estendendo a imunidade de forma bem lassa, com o fundamento de que a imunidade está intrinsecamente aglutinada com o direito e garantia fundamental da liberdade de crença eculto.

É o que será apreciado por meio dos seguintes julgados, os quais passam a serem analisados na sequência.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal em relação aos imóveis utilizados como residência, escritórios dos pastores e padres, a imunidade é estendida a esses imóveis, ou seja não afasta a imunidade, apesar de se tratar da imunidade da alínea “c”, o Supremo aplica da mesma forma para a alínea “b”, como segue o seguinte julgado:

IMUNIDADE - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMÓVEIS - ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", § 4º da Constituição Federal. (RE 221395, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 08/02/2000, DJ 12-05-2000 PP-00028 EMENT VOL-01990-02 PP-00353).⁴⁸

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

⁴⁸ BRASIL. **Recurso Extraordinário 221395**. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>>. Acesso em: 01/05/2019.

Referente aos imóveis alugados à terceiros o entendimento do Supremo Tribunal Federal também é de que a imunidade é estendida à esses imóveis e as rendas auferidas com a locação, como segue o seguinte julgado:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. **Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos.** Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSOELETRÔNICO DJe-224DIVULG13-11-2014PUBLIC14-11-2014).⁴⁹

Pela dicção do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não seria todo o patrimônio acobertado pela imunidade, apenas bens, rendas ou serviços relacionados com as atividades essenciais da entidade imune. Segundo o Supremo Tribunal Federal o § 4º serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. Ou seja, geralmente o que vale para os templos, vale também para as instituições filantrópicas.

O Supremo Tribunal Federal modificou o seu entendimento em relação à extensão da imunidade, o qual se mostrava um tanto mais restritivo em relação à questões que envolve o tema “imunidade tributária religiosa”, ampliando o seu alcance, com fundamento na liberdade religiosa, a fim de dar cumprimento ao que estabelece a Constituição Federal de 1988, modificação dada a partir do Recurso Extraordinário 325822, o qual transcreve-se:

EMENTA: 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 extraordinário provido. (RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02PP-00246).⁵⁰

⁴⁹ Brasil>Agravamento Regimento em Recurso Extraordinário 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>. Acesso em: 01/05/2019.

⁵⁰ Recurso Extraordinário 325822, Relator(a): Min. Ilma Galvão. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 01/05/2019.

restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico.⁵²

A partir desse entendimento o Supremo Tribunal Federal estende a imunidade a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. É um caso que além dos imóveis alugados, discutia-se a imunidade de lotes vagos e alguns que eram prédios comerciais alugados a terceiros. Sobre os prédios alugados a terceiros, se os recursos forem vertidos à atividade religiosa, permanece a imunidade. E também em relação ao prédio vago o Supremo acabou estendendo a imunidade para eletambém.

A propósito vago não é um bom critério para afastar a imunidade, ou seja, se Igreja possui terreno vago e está juntando recursos para construir um templo ali, não é razoável cobrar IPTU da Igreja neste íterim. Vale destacar que terreno vago não se confunde com terreno baldio, este seria o terreno abandonado, sem qualquer destinação atual nem previsão de destinação futura, aí sim poderia afastar a imunidade.

É o entendimento do Supremo Tribunal Federal conforme o seguinte julgado:

EMENTA - Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. IPTU. Imunidade. Condicionante da vinculação às finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. Integração do julgado. 1. A vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio e a renda das entidades reconhecidamente de assistência social que estejam vinculados às suas finalidades essenciais é **uma garantia constitucional. Por seu turno, existe a presunção de que o imóvel da entidade assistencial esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais.** 2. **O afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.** 3. Embargos de declaração acolhidos para integrar o julgado, sem efeitos modificativos. (AI 746263 AgR-ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 13-12-2013 PUBLIC16-12-2013).⁵³

Então, se o imóvel é do ente imune a presunção é de que o imóvel será utilizado para as finalidades daquela instituição. Assim, incumbe ao município trazer as provas feitas na via administrativa que afastaram a imunidade.

Outra questão importante a ser pontuada é em relação à imunidade aos cemitérios, mas os cemitérios podem ser considerados um templo de qualquer culto?

⁵² BRASIL. **Informativo** **295**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm#Imunidade> Acesso em: 01/05/2019.

⁵³ BRASIL. **Agravo de Instrumento** 746263 AgR-ED, Relator(a): Min. Fias Toffoli. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5042511>. Acesso em: 01/05/2019.

Neste caso julgado pelo Supremo envolvia a criação de uma entidade filantrópica, ligada a uma instituição religiosa para administrar um cemitério destinado às pessoas que professavam determinada religião. Neste caso não havia finalidade lucrativa, e ainda que eventualmente houvesse arrecadação de recursos, se destinariam à manutenção do cemitério. E aí começou a discussão se cemitério poderia ser considerado “templo de qualquer culto” ou não.

A posição do Supremo foi a seguinte: os cemitérios que representam extensões de instituições religiosas estão imunes, conforme julgado a baixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. **Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.** 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340).⁵⁴

Sendo que foi editado o seguinte informativo:

Informativo nº 507 do STF - Imunidade Tributária: Cemitérios e Extensões de Entidades de Cunho Religioso. O Tribunal deu provimento a recurso extraordinário interposto pela Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico contra acórdão da Câmara Cível Especializada do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que entendera que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da CF não se aplicaria aos cemitérios, porque estes não poderiam ser equiparados a templos de culto algum. Distinguindo a situação dos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso da daqueles que são objeto de exploração comercial por empresas que alugam ou vendem jazigos, asseverou-se que apenas a primeira hipótese estaria abrangida pela aludida imunidade tributária. Considerou-se que o cemitério analisado seria uma extensão da capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no mesmo imóvel, e que a recorrente seria uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, titular do domínio útil desse imóvel, dedicada à preservação da capela, do cemitério e dos jazigos, bem assim do culto da religião anglicana professada nas suas instalações. Reportou-se ao que decidido no RE 325822/SP (DJU de 14.5.2004), no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, b, da CF contemplaria não apenas os prédios destinados ao culto, mas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nesse preceito, e que a regra do seu § 4º serviria de vetor interpretativo dos textos das alíneas b e c do seu inciso VI. Assim, tendo em conta tratar-se, na espécie, de mesmo imóvel, parcela do patrimônio da recorrente, entendeu-se que o cemitério seria alcançado pela garantia contemplada no art. 150, a qual seria desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I, todos da CF. Aduziu-se, ao final, que a imunidade dos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é

⁵⁴ BRASIL. **Recurso Extraordinário 578562**, Relator (a): Min. EROS GRAU. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 30/04/2019.

projetada a partir da proteção aos locais de culto e a suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Daí, da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo dos referidos artigos, concluiu-se que, no caso, o IPTU não incidiria.⁵⁵

Neste caso o Supremo entendeu que sim, porque se tratava de uma instituição filantrópica, sem finalidade lucrativa, que não distribuía parcela de seu capital para as pessoas que integravam a instituição, era uma instituição ligada à uma igreja, uma religião, onde eram sepultadas as pessoas que professavam aquela religião. O Supremo entendeu que o cemitério era uma extensão da própria entidade religiosa imune. Já em relação aos cemitérios explorados por particular, com finalidade lucrativa, sem a reversão de recursos para a entidade religiosa, não haveria o reconhecimento da imunidade.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA COMO FERRAMENTA DE ATUAÇÃO SOCIAL

O conteúdo social da imunidade tributária dos templos, está relacionado com o seu papel exercido na sociedade, no qual estas instituições possuem entre seus principais propósitos o fim de amparar os indivíduos carentes e necessitados, lhes provendo recursos espirituais, materiais, educacionais, bem como profissionais, auxiliando o Estado, que é quem possui o dever de garantir o mínimo existencial dos cidadãos, a preservar a vida e a dignidade dos indivíduos.⁵⁶

4.1 PRINCIPAIS ASPECTOS

O capital dos entes religiosos deve se configura-se apenas para prover a assistência à sociedade e manter sua própria estrutura, haja vista que a finalidade para a qual estas instituições arrecadam contribuições dos seus agregados, bem como adquirem e vendem bens deve estar relacionado com suas atividades fins, de forma que o lucro jamais poderá orientar a

⁵⁵ BRASIL. **Informativo** 507. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#Imunidade Tributária: Cemitério e Extensão de Entidade de Cunho Religioso](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#Imunidade%20Tribut%C3%A1ria:%20Cemite%20e%20Extens%C3%A3o%20de%20Entidade%20de%20Cunho%20Religioso)>. Acesso em: 03/05/2019.

⁵⁶ FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 1967. 36ª ed., 2010.

destinação dos templos, pois, assim estaria prejudicada a imunidade tributária a eles concedida.⁵⁷

Assim, o conteúdo social presente nas organizações religiosas confronta-se com o econômico, haja vista que a imunidade a esses entes religiosos configura tão somente preservar a liberdade religiosa, o seu livre exercício, e o interesse público concretizado em sua atividade social. Ademais, acrescenta o autor que afastado estes fundamentos, a Constituição estaria promovendo um abuso de poder econômico com relação às instituições privadas que objetivam o lucro e não recebem imunidade.⁵⁸

4.2 FUNÇÃO SOCIAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

A Igreja tem a função de levar sementes de esperança, alento e orientação para as pessoas, especialmente aquelas que não apresentam condições mínimas necessárias à garantia de vida digna. Trata-se de iniciativa orientada à busca pela saúde integral do ser humano, primando pelo tratamento cuidado espiritual, físico, mental e social dos indivíduos função integral deve abranger a totalidade das necessidades humanas.⁵⁹

A Igreja deve associar a o srviço da fé e o serviço comunitário, interagindo como causa e efeito, cujo objetivo é o bem-estar social e cuidado da vida. Para isto a igreja deve agir de forma correta, com justiça social a partir de sua presença e ações sociais, deve incentivar as comunidades a interagir no sentido de buscar melhorias em suas vidas.⁶⁰

Assim a essência da missão de qualquer organização religiosa deve é a propagação da fé e a ação social, as quais devem caminhar juntas estreitamente relacionadas para que haja transformação na vida das pessoas, ao desvia a finalidade da igreja para proveitos pessoais a instituição fere sua missão deichando de ser considerada uma ferramenta de ação social.

2.4.3 Decisão do STF não Reconheceu a Imunidade Tributária do Templo de Culto em Virtude da Ausência de Comprovação Essencial

⁵⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁵⁹ ALMEIDA, Marcos O. N. de. **A missão integral no contexto urbano**. In: BARRO, A. C.; KOHL, M. W. (Orgs.). **Missão integral transformadora**. Londrina: Descoberta, 2006

⁶⁰ AMORESE, R. M. Icabode: **Da mente de Cristo à Consciência Moderna**. Viçosa: Ultimato, 2008.

No entanto, as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto também podem perder a garantia constitucional adquirida no artigo 150, VI, aliena b da Constituição Federal de 1988, ocorre que até os dias atuais, para que os templos religiosos, traga garantia constitucional citada acima, é necessário a comprovação de realização de cultos para a concessão do benefício de imunidade.

O supremo tribunal federal negou provimento ao agravo de instrumento sob nº AI 814822 / MS - MATO GROSSO DO SUL, quanto ao pedido de imunidade tributária no período que não comprovou a realização de destinação de cultos no imóvel, assim, requerendo anulação da cobrança de IPTU concretizada pelo município entre os anos de 2003 a 2017, sem comprovar destinação do imóvel para tal seguimento.

“Agravo de instrumento. Direito tributário. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. Imóvel pertencente a templo religioso. Impossibilidade de verificação, no caso concreto, da destinação do imóvel. Súmula n. 279 do supremo tribunal federal. Precedentes. Agravo ao qual se nega seguimento.

A decisão agravada teve como fundamento para a inadmissibilidade do recurso extraordinário a incidência da Súmula n. 279 do Supremo Tribunal Federal. (**Conferir:** STF, 1ª turma, AI 814822 / MS - mato grosso do sul, agravo de instrumento, Relator (a): Min. Carmen Lúcia, julgamento: 27/10/2010)”.
O tribunal no relatório ainda enfatizou que o templo religioso não comprovou que realizava liturgia dentro do período que o município realizou as cobranças de IPTU sobre o imóvel discutido, anteriormente já no acórdão à turma julgadora evidenciou a falta de provas comprobatórias quanto à destinação do referido imóvel.

Destarte, é notório que para a concessão do benefício tributário da imunidade quanto ao templo de qualquer culta necessita de uma comprovação quanto ao início de sua atividade, a realização de cultos, não podendo requerer a imunidade a qualquer tempo, deste modo sendo inviável requerer a imunidade do período anterior sem a necessária comprovação.

Destarte, é notório que para a concessão do benefício tributário da imunidade quanto ao templo de qualquer culta necessita de uma comprovação quanto ao início de sua atividade, a realização de cultos, não podendo requerer a imunidade a qualquer tempo, deste modo sendo inviável requerer a imunidade do período anterior sem a necessária comprovação.

Por fim, podemos ainda destacar que no Brasil há um crescimento de criação de templos religiosos, os quais possuirá a qualidade de imune ao ordenamento jurídico, após comprovada efetivamente o exercício litúrgico perante a sociedade, assim, resguardando o

direito constitucional mediante a comprovação, para evitar possíveis enriquecimento ilícito, perante o Estado.

4.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Após análise dos dados bibliográficos fica claro a necessária e importante discussão sobre o tema, uma vez que este tem caráter originariamente constitucional, buscando de forma definitiva garantir a liberdade religiosa mas de forma justa.

Vimos que o Estado Brasileiro é laico, ou seja, não pode o Estado estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, manter relações de dependência e aliança, outrossim, o Estado em nenhuma hipótese deve ou deveria favorecer ou até mesmo criar formas que legitimam tal favorecimento ou dar-lhes privilégios e preferências. Nesta esteira, por mais que o Estado Brasileiro seja laico, ele não é um Estado ateu, e sim, teísta, o qual está expresso no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, particularidade que confere ao Estado à proteção da liberdade de consciência e crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção dos locais desses cultos, bem como de seu caráter filantrópico, sem finalidade lucrativa, que não distribuía parcela de seu capital para as pessoas que integravam a instituição.

Assim a postura do Estado deve ser o mais neutro possível, para que não venha caracterizar um entrelaçamento entre Estado e Igreja, mas tão somente a proteção por parte daquele em relação a esta, a fim de dar efetivo cumprimento à liberdade religiosa.

Pode-se assegurar que as imunidades são extensivas aos tributos, sejam impostos, taxas ou contribuições de melhoria, contrariamente aos doutrinadores que defendem a incidência da lei nos exatos termos do dispositivo legal, frisando sua literalidade. Ressalta-se que deve ser a lei interpretada da forma mais lassa possível, buscando possibilitar a maior eficácia da norma constitucional.

Portanto, devido a importância do caráter filantrópico, assistencial e das ações sociais da religião fica claro a justa concessão de imunidade tributária as organizações religiosas, contudo cada caso é um caso devendo ser analisado para verificar a real destinação do dinheiro arrecadado por meio da religião. O capital dos entes religiosos deve ser empregado unicamente para prover a assistência à sociedade e a garantir a própria estrutura, não devendo ocorrer enriquecimento ilícito por parte de seus membros, portanto o lucro jamais deve ser

desviado de sua destinação, ocorrendo esse fato e sendo alvo de denuncia poderar perder a imunidade tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Podemos concluir ao fim desse trabalho monografico que, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, corolário da liberdade religiosa, que é direito fundamental, o qual se encontra guarida na Constituição da República Federativa do Brasil, é cláusula pétrea, devendo o estado se manter neutro e as organizações religiosas não desviarem o seu capital de suas finalidade de assistencia social.

Podemos também verificar que não se pode reduzir, muito menos tolher tal direito de liberdade das instituições religiosas— somente por inovação da ordem constitucional, por meio do Poder Constituinte Originário na atual conjuntura Constitucional, tão somente pode-se ampliar conforme o efetivado pelo Supremo Tribunal Federal desde o advento dos ultimos julgados.

Percebe-se que os Tribunais efetivamente cumprem o preceito constitucional em relação à imunidade tributária das organizações religiosas, garantindo desta forma a liberdade religiosa, porém estão mais restritos em algumas questões de particular interpretação, quando se verifica o uso indevido do capital para fins particulares e de inriquecimento ilícito.

Nota-se nitidamente apos a analise dos resultados da pesquisa bibliografica que não se dever falar em retirar a imunidade tributaria destinada a religião, mas sim intencificar as averiguações referente ao uso do dinheiro arrecadado por está. Portanto, no que diz respeito a imunidade tributaria destinada as religiões o estado deve se manter neutro, a justiça deve respeitar a constituição, todavia verificando se a instituição tem realmente destinado seus recursos e lucros a fins assistenciais e as organizações religiosas deve manter sua caracteristica de ajudar a população, não se desviando continuando a serem promotores de ações sociais e propagadores da fé, para que a função social da religião e a imunidade tributaria possam configurarem como ferramenta de efetivação do direito e de atuação social.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. rev. e atual São Paulo: Método, 2013.

ALMEIDA, Marcos O. N. de. **A missão integral no contexto urbano**. In: BARRO, A. C.; KOHL, M. W. (Orgs.). **Missão integral transformadora**. Londrina: Descoberta, 2006

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

AMORESE, R. M. Icabode: **Da mente de Cristo à Consciência Moderna**. Viçosa: Ultimato, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda constitucional n.53, de 19-12-2006. 3. ed São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**:promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em:

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**:promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**:promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5de outubro de 1988. Disponível em:01/05/2019.<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. **Emenda Constitucional**. N. 3 de 17 de março de 1993. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

BRASIL. Lei. N. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01/05/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Rel. Ministro Sydney Sanches. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 564413. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 566259. Rel. Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614536>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Ação Cível Originária 789. Rel. Ministro Dias Toffoli. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615463>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 202149. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628466>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 504615 AgR. Rel. Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623141>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 129930, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207578>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 221395, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249570>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Agravo de Instrumento 746263 AgR-ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5042511>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 30/04/2019.

_____. Recurso Extraordinário 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Recurso Extraordinário 491574 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2676336>>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Informativo 295. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm#Imunidade Tributária de Templos](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm#ImunidadeTributaria)>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Informativo 507. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#Imunidade Tributária: Cemitério e Extensão de Entidade de Cunho Religioso](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#ImunidadeTributaria)>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Informativo 507. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#Imunidade Tributária: Cemitérios e Exploração Comercial - 1](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm#ImunidadeTributaria)>. Acesso em: 01/05/2019.

_____. Súmula 724. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=724.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 01/05/2019.

BULOS, Uadi Lamêgo. **Constituição federal anotada**. 8. ed., rev. e atual. até a ECn. 56/2007, São Paulo: Saraiva, 2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 72/2013, Malheiros Editores, 2013.

_____. **Imunidade, Isenção e Não-incidência**. In: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Org.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FLORÊNCIO, Gilbert Ronald Lopes. **Novo dicionário jurídico: de acordo com o novo código civil**. 2. ed. Leme, SP: LED, 2005.

HACK, Érico. **Noções preliminares sobre Direito Administrativo e Direito Tributário**. 2. ed. rev. e atual. e ampl. Curitiba: Ibpe, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. - São Paulo: Atlas: 2010.

_____. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 3. ed. rev. e atual. até a EC 53/06, Curitiba, PR: Juruá:2008.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 18. ed., rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes; MONTEIRO, Izabel Camargo Lopes; PRENDES, Célia Marisa. . **Direito municipal brasileiro**. 11. Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso D. de Albuquerque (Celso Duvivier de Albuquerque); TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed., rev. atual. até a EC nº 76/13, São Paulo: Atlas, 2014.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7.ed. rev. e atual. conforme a LC 118/05 Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2005.
- _____. **Curso de direito tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários a constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. v.2.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Curso de direito constitucional**. 3.ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
- SARMENTO, Daniel. **O Crucifixo nos Tribunais e a Laicidade do Estado**. In: MARTEL, Letícia de Campos Velho (Org.). **Estudos contemporâneos de direitos fundamentais: volume I**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 76, 28.11.2013, São Paulo: Malheiros: 2014.
- SOUSA, Ercias Rodrigues de. **Imunidades tributárias na constituição federal**. Curitiba, PR: Juruá, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7.ed. Rio de Janeiro: 2000.
- YOUNG, Lúcia Helena Briski. . **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 4. ed. rev. e atual Curitiba: Juruá, 2008.