

ANA CECÍLIA ELVAS BOHN

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS COMO INSTRUMENTO DE
PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA: REFLEXÕES ACERCA DO SEU
CONTEÚDO E EXTENSÃO

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção de título de mestre junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, em nível de Mestrado.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

PORTO ALEGRE

2015

B677i Bohn, Ana Cecília Elvas.
A imunidade tributária dos templos como instrumento de proteção da liberdade religiosa [manuscrito]: reflexões acerca do seu conteúdo e extensão. / Ana Cecília Elvas Bohn. – Porto Alegre: PUCRS, 2015.

186f.

Impresso por computador (fotocópia).

Orientador Prof^o. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Dissertação (Mestre em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, 2015.

1. Imunidade tributária. 2. Liberdade religiosa. 3. Natureza jurídica. 4. Finalidades essenciais. I. Título.

CDD 343.810 4

RESUMO

O presente estudo busca investigar o conteúdo e a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, uma vez que o aludido dispositivo constitucional não define o que seja *templo*, nem tampouco o que seja *culto*, além de ter disposto, no seu § 4º, que a imunidade em questão abrange somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as *finalidades essenciais* das entidades nela mencionadas. Inicia-se, assim, a investigação pela pesquisa da natureza jurídica da imunidade tributária e, após a apresentação de diversas teorias relativas ao tema, propõe-se o seguinte conceito: as imunidades tributárias são regras jurídicas taxativamente previstas na Constituição que operam no plano da definição da própria competência tributária, uma vez que a delimitam negativamente ao estabelecer situações, pessoas e bens que se encontram fora do alcance da tributação, com a finalidade de preservar direitos fundamentais consagrados no próprio texto constitucional, gerando, assim, em favor das pessoas imunes, o direito subjetivo público de exigir que o Estado não lhes imponha qualquer gravame fiscal. Tendo em vista que a imunidade tributária dos templos tem por fundamento a proteção do direito à liberdade religiosa, dedica-se especial atenção à evolução histórica desse direito até o seu reconhecimento como direito fundamental. Em relação à interpretação de tal imunidade, destacam-se três grandes concepções, quais sejam: *templo-coisa*, *templo-atividade*, *templo-entidade*. Essa última concepção se encontra de acordo com os mais recentes julgados do Supremo Tribunal Federal, que entende ser importante para a outorga da imunidade a destinação dos recursos e não a origem, de forma que se os recursos forem aplicados nas *finalidades essenciais* das entidades religiosas, deverão ser imunes. Discorda-se dessa interpretação e sustenta-se uma interpretação sistemática da Constituição que leve em consideração o princípio da livre concorrência, bem como a laicidade do Estado brasileiro, de modo que, nos casos concretos, quando houver colisão de direitos, propõe-se a solução através da técnica da ponderação que consiste em atribuições de pesos na situação específica, de maneira que a solução deva ser a que cause menos restrição aos direitos fundamentais em colisão.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Natureza jurídica. Liberdade religiosa. Templos de qualquer culto. Finalidades essenciais. Interpretação. Ponderação.

ABSTRACT

The purpose of the present work is to investigate the content and the extent of the tax immunity of temples of any cult, once the article 150, VI, “b” of the Federal Constitution, provides no definition of what is to be understood as a *temple* or what it is meant by a *cult*, at the same time that its paragraph 4^o establishes that the immunity in question includes only the patrimony, the rent and the services related to *essential purposes* of the mentioned entities. The study begins with the search for the juridical nature of the tax immunity, and after presenting various theories related to the theme, it proposes the following concept: tax immunities are juridical rules exhaustively provided in the Constitution which operate at the level of the own definition of tributary competency, since they delimit it negatively, by establishing situations, persons and goods which are out of reach of taxation, with the purpose of preserving fundamental rights enshrined in the Constitutional itself. Thus, the tax immunities grant to the immune people the subjective public right to demand from the State a duty of abstention, which means that no taxation of any kind may be imposed upon them. Given that such immunity has as its basis the protection of the right to religious freedom, special attention is given to the historical evolution of this right, up to its recognition as a fundamental right. Concerning the interpretation of the tax immunities of the temples, three major concepts are emphasized: temple-thing, temple-activity, temple-entity. The last concept is the one in most accordance with the latest judgments of the Brazilian Supreme Court, according to which the destination of the recourses is what is important, not their sources, meaning that if the destination of the resources apply to the *essential purposes* of the religious entities they should be immune. This work disagrees with abovementioned interpretation and supports a systematic interpretation of the Constitution which takes into consideration the principle of free competition and the laicism of the Brazilian State as well, in such a way that when a conflict of rights arises, the technique of ponderation must be applied, which consists in conferring weight to the specific situations presented in the concrete case, in order to obtain the solution that will cause less restrictions to the fundamental rights in collision.

Keywords: Tax immunity. Juridical nature. Religious freedom. Temples of any cult. Essential purposes. Interpretation. Ponderation.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADIN – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

AGRAG. – Agravo Regimental em Agravo de Instrumento

AI – Agravo de Instrumento

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

BA – Bahia

CF – Constituição Federal

DF – Distrito Federal

Inc. – Inciso

Incs. - Incisos

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

MPs – Medidas Provisórias

nº - Número

n. – Número

p. – Página

§ – Parágrafo

§§ – Parágrafos

Prof. – Professor

RE – Recurso Extraordinário

Rel. - Relator

RJ – Rio de Janeiro

SESC – Serviço Social do Comércio

SP – São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

Vs. – Versus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	17
1.1 Conceito de imunidade tributária	17
1.1.1 Poder tributário e competência tributária.....	17
1.1.2 Imunidade tributária: natureza jurídica e conceito	22
1.1.2.1 Imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar	23
1.1.2.2 Imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária	25
1.1.2.3 Imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada	29
1.1.2.4 Imunidade tributária como princípio constitucional.....	33
1.1.2.4.1 Distinção entre princípios e regras segundo Alexy e Dworkin	33
1.1.2.4.2 Distinção entre princípios, regras e postulados segundo Humberto Ávila ..	38
1.1.2.4.3 Entendimento no sentido de que a imunidade tributária possui dimensão normativa de regra	44
1.1.2.5 Imunidade tributária como direito subjetivo público.....	48
1.1.2.6 Imunidade tributária como garantia de direitos fundamentais	49
1.1.2.7 Imunidade Tributária: uma proposta de conceito	54
1.2 Evolução histórica da imunidade tributária	56
1.2.1 Imunidades tributárias no Brasil	58
1.3 Classificação das imunidades tributárias	60
1.3.1 Imunidades genéricas e específicas	61
1.3.2 Imunidades subjetivas, objetivas e mistas.....	62
1.3.3 Imunidades ontológicas ou políticas.....	64
1.3.4 Imunidades explícitas e implícitas	65
1.3.5 Imunidades condicionadas e incondicionadas	66
1.4 Distinção entre imunidade e isenção	67

2 LIBERDADE RELIGIOSA E CONCEITO DE ENTIDADES RELIGIOSAS	75
2.1 Evolução histórica do direito à liberdade religiosa	75
2.2 Liberdade religiosa como direito fundamental	86
2.2.1 Liberdade religiosa como cláusula pétrea da Constituição Federal	92
2.2.2 Posição matricial: liberdade de pensamento ou liberdade de consciência em relação à liberdade religiosa.....	96
2.2.3 As três formas básicas de expressão da liberdade religiosa.....	99
2.2.4 Liberdade religiosa e dignidade da pessoa humana	107
2.3 Conceito de entidades religiosas	111
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	117
3.1 Critérios hermenêuticos de interpretação das normas constitucionais	118
3.1.1 Princípios de interpretação constitucional	127
3.1.1.1 Princípio da supremacia da Constituição	128
3.1.1.2 Princípio da unidade da Constituição	128
3.1.1.3 Princípio da concordância prática	129
3.1.1.4 Princípio da força normativa da Constituição	130
3.1.1.5 Princípio do efeito integrador ou da eficácia integradora.....	131
3.1.1.6 Princípio da máxima efetividade.....	131
3.1.1.7 Princípio da interpretação conforme a Constituição	132
3.1.2 Ponderação como técnica de decisão jurídica utilizável nos <i>hard cases</i>	132
3.2 Interpretação constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto	137
3.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da imunidade dos Templos de qualquer culto	143
3.4 Posicionamento acerca da interpretação constitucional da imunidade tributária	150
CONCLUSÃO	173
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	178

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal reconhece a liberdade religiosa como um direito fundamental. No entanto, a organização estatal brasileira preconiza a separação entre o Estado e a Igreja, vedando ao Estado estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los ou embaraçar-lhes o funcionamento.

Assim, da mesma forma que o Estado não pode estabelecer cultos ou igrejas ou embaraçar-lhes o funcionamento, também se encontra proibido de subvencioná-los.

Dessa maneira, o tema da presente pesquisa, qual seja, a imunidade tributária dos templos como instrumento de proteção da liberdade religiosa, é abordado sob a perspectiva de preservar o equilíbrio entre o direito fundamental da liberdade religiosa e a laicidade atribuída pela Constituição ao Estado brasileiro.

A investigação principia, no primeiro capítulo, com a discussão acerca dos diversos conceitos doutrinários do instituto da imunidade tributária, sua natureza jurídica, evolução histórica e classificação, bem como alguns critérios utilizados para distingui-la do instituto da isenção. Pretende-se, com isso, criar uma base necessária para a compreensão do cerne da problemática em questão.

Antes de adentrar nas teorias que buscam conceituar a imunidade tributária e sua natureza jurídica, estabelece-se a diferença entre os conceitos de poder tributário e competência tributária, como sendo a seguinte: o poder tributário configura-se como manifestação da soberania, sendo o poder do Estado de instituir tributos e a competência tributária somente surge a partir do momento em que a Constituição delimita o exercício desse poder tributário, distribuindo-o entre as diversas pessoas políticas, que apenas poderão instituir tributos através de lei.

Num segundo momento, são apresentadas as diversas teorias acerca da natureza jurídica da imunidade tributária, iniciando-se pelo precursor do tema no Brasil – Aliomar Baleeiro – que, inclusive, intitulou uma de suas obras como *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

Destacam-se outras teorias, tais como exclusão ou supressão da competência tributária, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, princípio constitucional, direito subjetivo público e garantia de direitos fundamentais, para, a partir daí formular-se uma proposta de conceito de imunidade tributária, o que é feito logo no primeiro capítulo.

Ainda no primeiro capítulo, aborda-se a evolução histórica do instituto da imunidade tributária, ressaltando-se que, no passado, a exoneração tributária não estava necessariamente relacionada à capacidade contributiva dos sujeitos por ela beneficiados, mas que representavam muito mais privilégios de determinadas classes do que garantias dos cidadãos contra a arbitrariedade do Estado.

Ressalta-se, ainda, que tal situação somente foi modificada a partir do Constitucionalismo resultante das Revoluções Americana e Francesa, ocorridas no século XVIII, que deu nova conformação à tributação e que, no Brasil, as imunidades constam expressamente no texto da Constituição.

A partir daí, parte-se para a verificação das diversas classificações doutrinárias do instituto da imunidade e para a sua distinção do instituto da isenção, sendo, incontestemente, que as imunidades se encontram expressamente descritas na Constituição Federal, enquanto as isenções são estabelecidas por leis infraconstitucionais.

No segundo capítulo, passa-se a perquirir quais os critérios utilizados para que determinada entidade religiosa possa se beneficiar do instituto da imunidade tributária dos templos. Assim, inicia-se com a abordagem acerca da evolução histórica do direito à liberdade religiosa, a fim de examinar como se deu as relações entre o poder político e o poder religioso nos diversos momentos históricos, até que a liberdade religiosa fosse finalmente reconhecida como um direito fundamental.

Em seguida, no mesmo capítulo, ressaltava-se que o direito à liberdade religiosa, sendo um direito fundamental, configura-se como cláusula pétrea, insuscetível de ser abolido por emenda à Constituição Federal.

Verifica-se, ainda, a posição matricial da liberdade de consciência em relação à liberdade religiosa, bem como adota-se, em relação ao conteúdo da liberdade religiosa, que tal liberdade compreende três formas de expressão, quais sejam: liberdade de crença, liberdade de culto e liberdade de organização.

Além disso, ressaltava-se a relação existente entre o princípio da dignidade humana e a proteção do direito fundamental à liberdade religiosa, de forma que se pode afirmar que o desrespeito ao direito à liberdade religiosa implica numa violação ao princípio da dignidade humana, que se encontra no centro dos direitos fundamentais, bem como que o princípio da dignidade humana deve ser levado em consideração como critério na delimitação do conceito de entidades religiosas.

Espera-se, assim, após um estudo do instituto da imunidade tributária no primeiro capítulo e do estudo do direito fundamental à liberdade religiosa, bem como

do conceito de entidades religiosas, no segundo capítulo, responder ao questionamento referente ao conteúdo e extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tarefa a ser desincumbida ao longo do terceiro capítulo.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto se encontra prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal visando proteger o direito fundamental de liberdade religiosa. Ocorre que a Constituição Federal também determina que o Estado é laico e que o Brasil não professa qualquer religião oficial.

Sendo assim, para a correta interpretação da imunidade em tela, faz-se necessário recorrer ao estudo das novas normas de interpretação constitucional, que se fundamenta em um novo modelo de princípios, aplicáveis mediante *ponderação*, técnica que é utilizada na resolução dos *hard cases*, através da qual cabe ao intérprete resolver as colisões de direitos através de um sopesamento entre os elementos em conflito, resolvendo o caso concreto com a menor restrição possível aos direitos fundamentais envolvidos na questão. Nessa perspectiva, além da *ponderação de valores*, são essenciais a *normatividade dos princípios* e a *teoria da argumentação*.

Ressalta-se, também, a importância dos princípios de interpretação constitucional como relevantes instrumentos ao intérprete na tarefa de concretizar a solução da questão posta, tendo em vista que a Constituição Federal não é apenas um conjunto de regras, mas um sistema de regras e princípios que precisam ser harmonizados.

Verificados os critérios hermenêuticos da interpretação constitucional, bem como os princípios de interpretação constitucional, passa-se para a interpretação constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Inicialmente, destacam-se três concepções acerca do alcance dessa imunidade: a concepção *templo-coisa*, que conceitua o templo apenas como o local destinado ao culto, de forma que somente este estaria imune; a concepção *templo-atividade*, que entende que a imunidade se estende ao conjunto de bens necessários para viabilizar, direta ou indiretamente, a prática do culto, incluindo não apenas o imóvel onde se encontra localizado o templo, mas também os anexos que dão suporte ao exercício religioso; e, por fim, a concepção *templo-entidade*, que conceitua o templo como a própria entidade religiosa, sendo essa última concepção a que se encontra de acordo com os mais recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.

Ressalta-se uma decisão emblemática do Supremo Tribunal Federal proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP, no caso da Mitra

Diocesana de Jales (Diocese e Paróquias), ocorrido em dezembro de 2002, no qual a questão central debatida era saber se a imunidade concedida aos templos de qualquer culto deve ser interpretada, restritiva ou extensivamente, no que se refere à vedação expressa do § 4º do art. 150, VI, o qual prevê que: “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”.

O acórdão prolatado no aludido recurso, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, foi no sentido de que “a imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. O § 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”.

Sustenta-se, ao longo do capítulo, que uma resposta adequada para a extensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, diz respeito ao sentido atribuído à expressão *finalidades essenciais* que tem dado margem às mais diversas interpretações.

É certo que, por *finalidades essenciais* do culto, entendem-se aquelas relacionadas com a própria celebração do culto ou com a formação dos padres ou pastores, ou ainda com a orientação espiritual dos crentes. Além dos locais dos cultos, entende-se que também se encontram protegidos pela imunidade os locais utilizados para estudos de formação como a catequese, os seminários, as rendas que são obtidas com as vendas de objetos sacros em pequenas lojas da entidade religiosa, a casa do pastor, a renda advinda de serviços litúrgicos, como batizados ou casamentos, ou seja, atividades diretamente relacionadas ao culto.

No entanto, o que se questiona é se o disposto no § 4º do art. 150 da CF, admite uma interpretação no sentido de que, mesmo a atividade não estando relacionada ao culto, permite sua abrangência pela imunidade, no caso de a entidade religiosa destinar os recursos auferidos dessa atividade nas suas *finalidades essenciais*.

Defende-se que a resposta a esse questionamento passa, também, pela interpretação dos seguintes dispositivos constitucionais: art.19, I, que proíbe ao Estado subvencionar cultos religiosos ou igrejas; art. 170, IV, que consagra o princípio da livre concorrência; e art. 173, § 4º, que determina que a lei reprimirá o abuso do

poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Sustenta-se, assim, que somente uma interpretação sistemática da Constituição, entendida como um sistema em que princípios e regras se encontram em harmonia e que leve em consideração os princípios da unidade da Constituição, bem como o da concordância prática, poderá garantir uma interpretação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto capaz de concretizar o direito à liberdade religiosa.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal determina, no art. 150, VI, “b”, que não incidirá impostos sobre os templos de qualquer culto, como forma de proteger o direito fundamental da liberdade religiosa. Observa-se, inicialmente, que o termo *imunidade tributária* não está previsto no aludido dispositivo constitucional ou em qualquer outro, apesar de não haver controvérsia em relação à sua natureza constitucional.

Buscou-se, deste modo, entender o conceito de imunidade tributária após a discussão da diferença entre os conceitos de poder tributário e competência tributária. A despeito das divergências quanto às origens do poder tributário, pode-se afirmar este é o poder do Estado de instituir tributos. No entanto, a partir do momento em que a Constituição é elaborada, ocorre a distribuição de parcela deste poder, através da atribuição de competências entre as pessoas jurídicas de direito público interno, de forma que se entende a competência tributária como parcela do poder tributário que foi delimitado juridicamente pela Constituição.

A Constituição Federal disciplinou de forma rigorosa e exaustiva o exercício da competência tributária e, da mesma maneira, as hipóteses de imunidade tributária, embora, conforme referido, não com esta nomenclatura, tendo o texto constitucional se utilizado das seguintes expressões: *não incidência*, *proibição de instituição de tributos*, *limitação* e *isenção*, o que termina por acarretar conclusões equivocadas acerca da sua natureza jurídica.

Há na doutrina uma série de teorias que buscam conceituar a imunidade tributária e sua natureza jurídica: limitação constitucional ao poder de tributar, exclusão ou supressão da competência tributária, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, princípio constitucional, direito subjetivo público e garantia de direitos fundamentais. Com o claro objetivo de preservar direitos fundamentais consagrados no texto constitucional, as imunidades tributárias elencam pessoas, situações e bens que estejam fora do alcance da tributação. No entanto, entende-se que a competência tributária das pessoas políticas já nasce demarcada por esses limites, de forma que foi proposto o conceito seguinte para as imunidades tributárias.

As imunidades tributárias são regras jurídicas taxativamente previstas na Constituição que operam no plano da definição da própria competência tributária, uma vez que a delimitam negativamente ao estabelecer situações, pessoas e bens que se

encontram fora do alcance da tributação, com a finalidade de preservar direitos fundamentais consagrados no próprio texto constitucional, gerando, assim, em favor das pessoas imunes, o direito público subjetivo de exigir que o Estado não lhes imponha qualquer gravame fiscal.

Conforme o exposto, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto tem por finalidade proteger o direito fundamental de liberdade religiosa. Tal direito surgiu inicialmente com a propagação do Cristianismo, que pregava uma separação entre a divindade e a humanidade, uma vez que na antiguidade o Estado e a religião se confundiam. No entanto, durante a Idade Média, houve um predomínio da Igreja Católica (*libertas ecclesiae*), o que impedia o desenvolvimento do conceito de liberdade religiosa.

Dessa forma, somente a partir do surgimento do protestantismo, com a quebra da unidade da Cristandade e o aparecimento de diversas confissões religiosas oriundas da Reforma protestante, construiu-se o alicerce da tolerância e, por consequência, do direito à liberdade religiosa.

A liberdade religiosa, dentre todos os direitos fundamentais, foi um dos primeiros a alcançar a condição de direito humano e fundamental consagrado tanto na esfera do direito internacional, bem como positivado nos textos constitucionais de inúmeros países.

A constitucionalização do direito à liberdade religiosa ocorreu em solo norte-americano, tendo sido a Constituição norte-americana a pioneira na sua consagração. Na Europa, o processo de constitucionalização da liberdade religiosa também teve momentos importantes, com o impulso decisivo dado pela Revolução Francesa e a célebre Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que consagrou o direito de liberdade de opinião e expressão, erigindo-o a direito natural, inalienável, sagrado e irrenunciável.

A Constituição Federal de 1988 garante o direito à liberdade religiosa, embora não com essa nomenclatura, prevendo no art. 5º, VI 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 às suas liturgias”, de forma que o conteúdo da liberdade religiosa compreende três formas de expressão, quais sejam: a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa. Essa última decorre da previsão no art. 44, § 1º do Código Civil, incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003.

Apesar de a Constituição Federal ter garantido a imunidade tributária dos templos de qualquer culto como forma de proteção da liberdade religiosa não definiu sequer o que é *templo* nem tampouco o que seja *culto*.

Sabe-se que a palavra *culto* possui diversos significados, podendo ser entendida como o conjunto de ritos desenvolvidos por uma Igreja, ou como a própria confissão religiosa, ou seja, a própria religião. No presente trabalho, entendeu-se *culto*, no sentido de religião, o que, nem por isso facilita sua definição.

Como o Brasil é um Estado laico, não pode qualificar como verdadeira ou falsa determinada crença ou religião, até para que não restem prejudicadas as crenças das minorias. É relevante, assim, que se atenda a duas necessidades ao buscar um conceito para religião, quais sejam: não se restrinja o âmbito de proteção religiosa conferido pela Constituição Federal, mas também é importante que se evite a utilização abusiva do instituto.

Nesse contexto, apesar de não ser da competência do Estado laico julgar se determinada crença é verdadeira ou falsa, cabendo ao intérprete buscar o sentido mais amplo possível para garantir as crenças das minorias, é necessário ressaltar que o direito à liberdade religiosa encontra-se intimamente relacionado ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Sendo assim, no caso concreto, deverá ser analisado se determinada entidade, que se pretende religiosa, pratica ou não atos atentatórios ao aludido princípio ou à moral e aos bons costumes, bem como deve ser verificado se pratica atos fraudulentos, hipóteses nas quais não poderão ser reconhecidas como entidades religiosas, para fins da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal.

Em relação à palavra *templo*, existem três grandes concepções: *Templo-coisa*, que entende que somente o local onde o culto é realizado é que deverá ser imune; *Templo-Atividade*, que entende que deverão ser imunes o local onde o culto é realizado, bem como os anexos que dão suporte ao exercício religioso e *Templo-Entidade*, que entende o templo como a própria entidade religiosa. Essa última concepção é a mais aceita atualmente e está de acordo com os mais recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.

Analisou-se a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP, interposto pela Mitra Diocesana de Jales no julgamento ocorrido em dezembro de 2002, que foi no sentido de que o importante para a outorga da imunidade é a

destinação dos recursos e não a origem, de forma que se os recursos forem aplicados nas *finalidades essenciais* das entidades religiosas, deverão ser imunes, em virtude do disposto no § 4º do art.150 da Constituição Federal, tendo sido feita uma equiparação das imunidades previstas nas alíneas “b” e “c” do art. 150, ou seja, das imunidades dos templos com as imunidades conferidas às instituições de educação e assistência social.

Ocorre que o direito de liberdade religiosa precisa ser compatibilizado com o fato de ser a República Federativa do Brasil um Estado laico, que, por um lado veda o embaraço de quaisquer cultos, mas, por outro, veda também a subvenção deles, nos termos do art. 19, I do texto constitucional.

Além disso, a questão passa pelo confronto com o princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV da Constituição Federal, bem como pela proibição do abuso do poder econômico previsto no art. 173 § 4º da CF.

Conforme dito alhures, o objetivo da imunidade tributária dos templos é a proteção da liberdade religiosa, de forma que a sua interpretação não deve ir além da liberdade religiosa que a fundamenta. Não resta dúvida que a resposta para saber se determinado bem, que não seja o templo ou atividade diretamente relacionada ao culto encontra-se imune, passa pela questão de saber a abrangência do conceito de *finalidades essenciais*.

É certo que por *finalidades essenciais* do culto entende-se aquelas relacionadas com a própria celebração do culto ou com a formação dos padres ou pastores ou atividades de assistência espiritual dos crentes ou qualquer outra denominação dependendo de qual seja a religião.

Além dos locais do culto, também se encontram protegidos pela imunidade os locais utilizados para estudos de formação, como a catequese, os seminários, as rendas que são obtidas com as vendas de objetos sacros em pequenas lojas da entidade religiosa, a casa do pastor ou do padre, a renda advinda de serviços litúrgicos, como batizados e casamentos, ou seja, atividades diretamente relacionadas ao culto.

O que se questiona é se o disposto no § 4º do art. 150 da CF admite uma interpretação no sentido de que, mesmo a atividade não estando relacionada ao culto, admite a abrangência pela imunidade, no caso de a entidade religiosa destinar os recursos auferidos desta atividade nas suas *finalidades essenciais*.

Nesses casos, a resolução deve ser feita pela técnica da ponderação que procura estabelecer o peso relativo dos diversos elementos em disputa, a fim de verificar quais deles prevalecem com o menor prejuízo dos demais, na resolução do caso concreto.

No caso do julgamento do aludido RE 325.822-2/SP, discorda-se do entendimento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que equiparou as imunidades dos templos de qualquer culto com as imunidades das instituições de educação e assistência social.

É certo que o § 4º do art. 150 da CF determina que a imunidade dos templos de qualquer culto, prevista na alínea “b” e a imunidade das entidades relacionadas na alínea “c”, dentre as quais se encontram as instituições de educação e assistência social, compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Ocorre que as finalidades essenciais dos templos são diferentes das finalidades essenciais das instituições de educação e assistência religiosa, portanto, o fundamento da imunidade é diverso.

As instituições de educação e assistência social têm por objetivo desenvolver atividades para as quais o Estado se mostra manifestamente deficiente, de modo que a imunidade tem também a função de servir de estímulo ao desenvolvimento destas atividades, enquanto a finalidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é a proteção do direito de liberdade religiosa e, sendo o Brasil um país laico, não pode estimular qualquer forma de culto religioso, devendo somente respeitar e assegurar o livre exercício das diversas manifestações.

Conclui-se, ainda, que as atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas que tenham cunho empresarial, não podem ser abrangidas pela imunidade tributária dos templos prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, pois tal imunidade aos impostos representaria uma enorme vantagem econômica a essas entidades, acarretando um tratamento desigual em relação a outro contribuinte em situação equivalente.

Sendo assim, a outorga da imunidade nessas situações, representaria uma violação ao princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV da Constituição Federal, além de uma afronta ao disposto no art. 19, I do texto constitucional, pois se configuraria verdadeira subvenção da entidade favorecida indevidamente pela imunidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Trad. Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Curso de direito constitucional*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. 15 tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7.ed. 3. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. In: BARROSO, Luís Roberto (org.) *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de tributário*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BIBLIA. Português. *Bíblia Sagrada*. Trad. Centro Bíblico Católico. 48.ed. São Paulo: Ave Maria Ltda. Edição Claretiana, 1985.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. 9.tir. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. *As Ideologias e o poder em crise*. 4.ed. Brasília: Unb, 1999.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.ed. Brasília: Unb, 1999.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresent. Alaor Caffé Alves. Bauru-SP: Edipro. 2.ed. 2003.

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

BRASIL. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm. Acesso em 23.mai.2015

BRASIL. Código Civil de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 11.jun.2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 09.jun.2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 02.jun.2015

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil (De 25 de março de 1824). Disponível em: http://www..planalto.gov.br/ccvil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em 28.abr.2015.

BRASIL. Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm. Acesso em 29.jun.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, relator Ministro Sydney Sanches, julgado em 18.dez.1993, publicado em 18.mar.1994. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 09.jun.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravoregimental no agravo de instrumento nº 651.138-1, relator Ministro Eros Grau, julgado em 26.jun.2007, publicado em 17.ago.2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=480108>. Acesso em: 18.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em agravo de instrumento nº 690.712-8, relator Ministro Carlos Ayres Brito, julgado em 23.jun.2009, publicado em 13.ago.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acesso em: 12.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em agravo de instrumento nº 155.822-0, relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 20.set.1994, publicado em 02.jun.1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=277708>. Acesso em: 20.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 73662-9, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 21.mai.1996, publicado em 20.set.1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=74663>. Acesso em: 13.jun.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286-4, relator Ministro Maurício Corrêa, julgado em 22.mai.2002, publicado em 30.ago.2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266286>. Acesso em: 11.jun.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 102141, relator Ministro Carlos Madeira, julgado em 18.out.1985, publicado em 29.nov.1985. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194456>. Acesso em: 10.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 170.784-4, relator Ministro Nelson Jobim, julgado em 14.mar.2006, publicado em 04.ago.2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=218670Minas>. Acesso em: 18.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 578.562-9, relator Ministro Eros Grau, julgado em 21.mai.2008, publicado em 12.set.2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>. Acesso em: 12.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 21.826, relator Ministro Ribeiro da Costa, julgado em 02.jul.1953, publicado em 30.12.1953. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>. Acesso em: 12.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 257.700-6, relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 13.jun.2000, publicado em 29.set.2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID>. Acesso em: 18.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 102.141-1, relator Ministro Aldir Passarinho, julgado em 18.out.1985, 29.nov.1985. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194456>. Acesso em: 10.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.395-8, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 08.fev.2000, publicado em 12.mai.2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249570>. Acesso em: 10.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 144.900-4, relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 22.abr.1997, publicado em 26.set.1997. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209619>. Acesso em: 10.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237.718-6, relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 29.mar.2001, publicado em 06.set.2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em: 20.mai.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 18.dez.2002, publicado em 14.mai.2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em: 18.mai.2015.

CALIENDO, Paulo; BOHN, Ana Cecília Elvas. Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF. *Interesse público – IP*, Belo Horizonte, n. 89, p.209-224, ano 17, jan/fev. 2015.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

_____. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. *Revista de Direito de Estado*. Rio de Janeiro, v. 15, p. 192, jul./set., 2009.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. 14 reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art.150, VI, b, da CF) – Questões conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org). *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

CASALINO, Vinícius. *Curso de direito tributário e processo tributário*, v. I. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2012.

CHEHOUD, Heloísa Sanches Querino. *A Liberdade religiosa nos Estados modernos*. São Paulo: Almedina, 2012.

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

COELHO, José Washington. *Código tributário nacional interpretado*. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. A imunidade tributária do livro eletrônico e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Orgs.). *Sistema*

Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

COULANGES, Fustel de. *A cidade antiga: estudos sobre o culto, o direito, as instituições da Grécia e de Roma.* Trad. Jonas Camargo e Eduardo Fonseca. São Paulo: Hemus, 1976.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério.* Trad. Nelson Boeira. 3.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária.* 7.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica.* 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional.* 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária.* Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

FERRY, Luc. *Aprender a viver.* Trad. Vera Lucia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito.* 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário.* 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição.* Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOUAISS, Antônio. *Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa.* 3.ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária.* São Paulo: Dialética, 1998.

JELLINEK, Georg. *La Declaración de Los derechos del Hombre Y Del Ciudadano.* Granada: Editorial Comares, S. L., 2009.

LEMOS, Pedro. A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos. *Revista Jus Navigand*, Teresina, n. 66, Ano 8, 1.jun.2003. Disponível em:<http://jus.com.br/artigos/4179>. Acesso em: 8.jun.2015.

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI: Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

LUÑO, Antônio-Enrique Pérez. *Los Derechos fundamentales*. 11.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. *Estado constitucional e neutralidade religiosa: entre o teísmo e o (neo) ateísmo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: Dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Coimbra: Coimbra, 1996.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. 1.reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil de 1998*. São Paulo: Saraiva, 1990, v.6, t.1.

_____. *Curso de direito tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. O sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.) *Curso de direito tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Imunidade das entidades sem fins lucrativos. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MESQUITA FILHO, Luiz; CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. In: BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). *Revista tributária e de finanças públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano: 20, vol. 105, jul/ago. 2012.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967; com a emenda n. 1 de 1969*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, tomo IV. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 2012.

MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3.reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Almedina, 2013.

PASQUALINI, Alexandre. *Hermenêutica e sistema jurídico: uma introdução à interpretação sistemática do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2001.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e direito constitucional internacional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RAWLS, John. *O liberalismo político*. Trad. Álvaro de Vita. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

RIBEIRO, Milton. *Liberdade religiosa: Uma proposta para debate*. São Paulo: Mackenzie, 2002.

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

SANTOS JÚNIOR, Aloisio Cristovam dos. *A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro*. São Paulo: Mackenzie, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. Direitos fundamentais em espécie. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Do poder constituinte e da reforma constitucional – reforma e mutação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Linhas mestras da interpretação constitucional. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Proteção constitucional à liberdade religiosa*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, 1960.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TEJO, Joycemar Lima. As cláusulas pétreas nas imunidades tributárias. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre, vol.11, n. 67, maio/jun. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRINDADE, Caio de Azevedo. A imunidade tributária como instrumento de garantia e efetivação dos direitos humanos. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades: a indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades. *Revista Fórum de Direito Tributário*: Belo Horizonte, ano 12, n.71, p.39-51. set/out. 2014.

_____. Imunidade tributária do livro digital: fundamentos e alcance. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

WEINGARTNER NETO, Jayme. *Liberdade religiosa na Constituição: fundamentalismo, pluralismo, crenças, cultos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.