

UNIFIEO – CENTRO UNIVERSITÁRIO FIEO

**NILSON NUNES DA SILVA JUNIOR**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS  
COMO GARANTIA DA LIBERDADE DE CRENÇA NA  
CONSTITUIÇÃO DE 1988**

MESTRADO EM DIREITO

OSASCO  
2009

**UNIFIEO – CENTRO UNIVERSITÁRIO FIEO**

**NILSON NUNES DA SILVA JUNIOR**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS  
COMO GARANTIA DA LIBERDADE DE CRENÇA NA  
CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Centro Universitário FIEO - UNIFIEO, para obtenção do título de mestre em Direito, tendo como área de concentração “Afirmação Histórica, Problematização e Atualidade dos Direitos Fundamentais”, inserido na linha de pesquisa Direitos Fundamentais em sua Dimensão Material, sob a orientação da Professora Doutora Adriana Zawada Melo.

OSASCO  
2009

UNIFIEO – CENTRO UNIVERSITÁRIO FIEO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS  
COMO GARANTIA DA LIBERDADE DE CRENÇA NA  
CONSTITUIÇÃO DE 1988**

**NILSON NUNES DA SILVA JUNIOR**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Centro Universitário FIEO - UNIFIEO, para qualificação de mestre em Direito, tendo como área de concentração “Afirmação Histórica, Problematização e Atualidade dos Direitos Fundamentais”, inserido na linha de pesquisa Direitos Fundamentais em sua Dimensão Material, sob a orientação da Professora Doutora Adriana Zawada Melo.

Osasco, \_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Professora Doutora Adriana Zawada Melo.  
UNIFIEO – Centro Universitário FIEO – Osasco – SP

---

Professor (a) Doutor (a)  
UNIFIEO – Centro Universitário FIEO – Osasco – SP

---

Professor (a) Doutor (a) (Professor (a) convidado (a))

## **DEDICATÓRIA**

Decido este trabalho a minha família e às mulheres da minha vida:

Minha esposa Jhúlia pela compreensão nos momentos mais difíceis e pela ajuda na conclusão do Mestrado.

Minha doce filha, por ter aceito se privar de minha companhia pelos estudos, concedendo a oportunidade de me realizar ainda mais

Agradeço a minha mãe pela paciência e compreensão nos momentos em que me dediquei exclusivamente a este trabalho.

E a memória de meu pai e amigo.

## **AGRADECIMENTOS ESPECIAIS**

À minha orientadora, Professora Doutora Adriana Zawada Melo que, pela oportunidade, compreensão, presteza, confiança e incentivo, tornou possível o desenvolvimento e finalização desta dissertação.

Aos professores do Curso de Mestrado da UNIFIEO.

A querida amiga da Coordenação do Mestrado da UNIFIEO Silva, pela atenção, auxílio, compreensão e estímulo.

Aos amigos do curso de mestrado, por toda ajuda e amizade.

“Sábio é aquele que conhece os limites da própria ignorância”.

Sócrates

## RESUMO

O presente estudo aborda, numa breve análise, a evolução dos direitos fundamentais em suas três dimensões, com maior ênfase à primeira dimensão, para conceituação da liberdade de crença. Com Proclamação da República o Brasil tornou-se um país laico, conseqüentemente, garantiu a liberdade de crença. A Constituição de 1988 prescreve essa liberdade, enaltecendo também a liberdade de culto religioso, e proteção as organizações religiosas. A imunidade tributária é um dos mecanismos escolhidos pela Carta de 1988 para assegurar o direito à liberdade de crença, como prescrevem o artigo 19, inciso I, e o artigo 150, inciso VI. A chamada imunidade tributária é uma norma jurídica que constrói, em conjunto com as competências tributárias, o chamado Poder de Tributar, protegendo, conseqüentemente, as entidades religiosas dos embaraços fiscais do Estado. Com a proteção dada pela Constituição de 1988, todas as entidades religiosas estão imunizadas contra o ataque fiscal do Estado, visando à garantia e efetividade da liberdade de crença, desde que observadas as premissas constitucionais para o uso e o gozo da imunidade tributária.

**PALAVRAS-CHAVES:** direitos fundamentais – liberdade de crença – imunidade – templos – garantia

## **ABSTRACT**

The present study boards, in a short analyse, the evolution of the fundamental rights in its three dimensions, with bigger emphasis on the first dimension, to define the freedom of belief. With Proclamation of the Republic, Brazil became a secular country, therefore has guaranteed the freedom of belief. The Constitution of 1988 prescribes this freedom, elevating also the freedom of religious worship, and protection the religious organizations. The tax immunity is one of the mechanisms chosen by the Letter of 1988 to assure the right to freedom of belief, as prescribe the article 19, incise I, and the article 150, incise VI. The so called tax immunity is a legal standard that builds, together with the tax competences, the so called Power of Taxing, protecting, consequently, the religious entities from the fiscal embarrassments of the State. With the protection given by the Constitution of 1988, all the religious entities are immunized against the fiscal attack of the State, aiming at the guarantee and effectiveness of the freedom of belief, since that observed the constitutional premises for the use and the enjoyment of the tax immunity.

**KEY-WORDS:** fundamental rights – freedom of belief – immunity – temples – guarantee



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1. LIBERDADE DE CRENÇA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	14
1.1 <i>Direitos fundamentais</i> .....	14
1.1.1 Questão terminológica .....	14
1.1.2 Evolução dos direitos fundamentais .....	19
1.2 <i>Liberdade de crença</i> .....	26
1.2.1 Liberdade de pensamento e de crença.....	26
1.2.2 Liberdade de culto e de organização religiosa.....	42
<b>2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	48
2.1 <i>Imunidade tributária</i> .....	48
2.1.1 Evolução história nas Constituições brasileiras .....	48
2.1.2 Imunidade tributária .....	55
2.2 <i>Imunidade na Constituição de 1988</i> .....	66
2.2.1 Distinção de imunidade, isenção e não-incidência .....	67
2.2.2 Imunidade e cláusulas pétreas .....	71
2.2.3 Imunidades genéricas.....	79
<b>3. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b> .....	89
3.1 <i>Imunidade dos templos de qualquer culto</i> .....	89
3.1.1 Breve histórico no Sistema Constitucional pátrio .....	89
3.1.2 Templos de qualquer culto.....	91
3.2 <i>Requisitos: finalidades essenciais dos templos</i> . .....	99
3.2.1 Pressupostos sociais ou religiosos? .....	99
3.2.2 Exploração de atividade comercial .....	101
<b>CONCLUSÃO</b> .....	110
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	115



## INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é discutir o conceito de imunidade tributária dos templos de qualquer culto à luz dos direitos fundamentais prescritos na Constituição de 1988. Para o pleno entendimento da abrangência do instituto das imunidades tributárias, se fez necessário trilhar sobre as terminologias, dentre as quais os direitos fundamentais, direitos humanos e direitos do homem, resultando numa melhor cognição de seus significados no decorrer da pesquisa.

A imunidade dos templos de qualquer culto não se originou em tempos atuais, tendo sido uma conquista evolutiva dos direitos, por enquanto denominados direitos *essenciais do homem*. Essa escala evolutiva dos direitos *essenciais do homem* foi denominada, por parte da doutrina pátria e estrangeira, como *gerações*. Outra corrente doutrinária, analisando o signo *geração*, acabou por afastá-lo em favor da palavra *dimensão*. Essa confusão terminológica será abordada logo no primeiro capítulo, pois tais premissas conceituais serão mantidas durante o decurso da dissertação.

As gerações ou dimensões são processos evolutivos das conquistas dos direitos do homem em prol da liberdade, igualdade e fraternidade. Esse processo evolutivo pode ser dividido em três *fases* distintas, mas conexas. A primeira *fase* buscou a efetivação da liberdade, sem amarras estatais, para que o indivíduo pudesse percorrer sua trajetória sem qualquer intervenção por parte do Estado. Essa *fase* pleiteava uma abstenção do Estado nas relações intersubjetivas privadas, com intuito de proteger o indivíduo dos ataques do Estado, a sua essência (integridade física e psíquica) e a sua propriedade. A liberdade da primeira *fase* dos direitos *essenciais do homem* tornou possível que a consciência do indivíduo pudesse ser exteriorizada através da liberdade de pensamento. A possibilidade de o indivíduo transmitir a sua mais íntima *reflexão* acabou por originar outras espécies de liberdades, como a liberdade de crença religiosa.

Com a consolidação das liberdades garantidas pela primeira *fase*, os direitos *essenciais do homem* evoluíram para a segunda *fase*, que foi marcada pela busca da efetivação da igualdade. Na época existia uma desigualdade sem igual,

enquadrando o homem não como centro ou objeto do *direito*, mas como *mero instrumento de produção*. A luta pela igualdade acabou por retirar a instrumentalidade do homem, passando a lhe conceder, *normativamente*, igualdade. Essa igualdade se instalou nos mais diversos ordenamentos jurídicos, retirando a hierarquia entre os indivíduos e intitulado-os como pessoas iguais. A igualdade foi o marco para efetivação dos direitos sociais, hoje previstos na atual Constituição. Os direitos de segunda fase se caracterizam como direitos positivos, já que há o dever prestacional do Estado em relação aos direitos coletivos.

Com a efetivação das duas fases dos direitos *essenciais do homem*, houve a necessidade de concretizá-las na esfera internacional, pelos reflexos negativos ocorridos, principalmente, na Segunda Grande Guerra Mundial. Essa fase foi posteriormente identificada como sendo direitos de fraternidade, já que há uma parceria entre os Estados em busca de um bem comum: a pessoa humana. Essa busca se caracteriza, também, como direitos difusos, isto é, direito ao meio ambiente, à paz e à prosperidade dos povos.

Pois bem, a liberdade de pensamento, consagrada na primeira fase desses direitos, possibilitou a exteriorização da crença religiosa dos indivíduos, já que antes a pessoa humana era *proibida* de exteriorizar o seu pensar e mais ainda de divulgar a sua *fé*. A liberdade de crença iniciou seu caminho no Brasil com a separação da Igreja do Estado, com a Proclamação da República. A separação político-religiosa, conjugada com neutralidade religiosa adotada pelo Estado brasileiro, originou a criação de mecanismos constitucionais capazes de permitir o exercício da liberdade de crença.

Um dos mecanismos adotados pelo Sistema Constitucional vigente para garantia da liberdade de crença é o fenômeno jurídico da imunidade tributária. Entretanto, para entender seu conceito e sua amplitude são necessárias as seguintes arguições: (i) o que é imunidade?; (ii) há ligação intrínseca da imunidade tributária com os direitos fundamentais prescritos na Constituição de 1988?; (iii) havendo ligação, essa pode ser desfeita através da produção de Emendas Constitucionais? Ou seja: a imunidade tributária pertence ao rol do § 4º, do artigo 60, da Constituição de 1988

(cláusulas pétreas)?; e (iv) imunidade e isenção são fenômenos conhecidos como intributação ou desoneração tributária, mas há diferença entre eles?

Com a obtenção dessas respostas serão analisadas as imunidades genéricas (federativa, política, sindical, assistencial e cultural) espalhadas nas alíneas do inciso VI, do artigo 150, da Constituição de 1988.

Fixadas tais premissas, eis o trabalho: imunidade tributária dos templos religiosos como garantia da liberdade de crença na Constituição de 1988. Assim, será analisado o tema liberdade de crença e seus reflexos no campo do direito tributário constitucional pátrio, especificamente no caso do fenômeno da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Com esse paradigma, o estudo pretende alcançar juridicamente as hipóteses de uso e gozo da imunidade tributária pelas entidades religiosas, quando exercem atividade essencial (culto religioso) e não-essencial (atividade comercial).

Salienta-se que não foi utilizado o novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, pelas prerrogativas temporais do parágrafo único do artigo 2º, do Decreto nº 6.583, de 29 de Setembro de 2008.

## 1. LIBERDADE DE CRENÇA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

### 1.1 Direitos fundamentais

Para entender o conceito e a amplitude da imunidade dos templos de qualquer *culto*, se faz necessário, primeiramente, trilhar pela divergência conceitual das expressões *direitos fundamentais*, *direitos humanos*, *direitos do homem*, *gerações* e *dimensões*, e pela evolução histórica e jurídica desses direitos. Após a conceituação e escolha da terminologia que será adotada durante o trabalho, e será, posteriormente, analisada a liberdade de crença no Sistema Constitucional pátrio.

#### 1.1.1 Questão terminológica

Primeiramente, a ciência do direito enfrenta inúmeras questões jusfilosóficas, como a terminologia e a não uniformidade de conceitos. A problemática da definição da terminologia de *direitos fundamentais* reside no fato de que a doutrina pátria emprega as expressões *direitos do homem*, *direitos humanos*, *direitos* e *garantias fundamentais* com a mesma conotação.

Sob o enfoque adotado, a expressão *direitos do homem* implica a semelhança com o direito natural:

[vez que] não seriam propriamente **direitos**, mas algo que surge antes deles e como fundamento deles. Eles (os direitos do homem) são a matéria-prima dos direitos fundamentais, ou melhor, os direitos fundamentais são os direitos do homem positivados.<sup>1</sup>

O uso da expressão *direitos e garantias fundamentais* não se mostra suficiente para a solução da questão terminológica aqui enfrentada, posto que os direitos “são bens e vantagens prescritos na normal constitucional, enquanto as garantias são os

---

<sup>1</sup> MARMELESTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Altas, 2008, p. 26 - grifo do original.

instrumentos através dos quais se assegura o exercício dos aludidos direitos (preventivamente) ou prontamente os repara, caso violados”<sup>2</sup>, isto é:

Os direitos são disposições meramente declaratórias, imprimindo existência legal aos bens e valores por elas reconhecidos, enquanto as garantias são disposições assecuratórias que têm por finalidade proteger direitos.<sup>3</sup>

[Assim] os direitos envolvem a noção de bilateralidade, no sentido de que a atribuição de um direito corresponde à imposição de um dever, que se torna exigível; nas garantias esta categoria não é aplicável, já que não apresentam por si próprias a atribuição de um dever, mas se referem sempre a um direito ou direitos autônomos, que constituem objeto de sua proteção. A garantia, portanto, reforça a norma garantida, imprimindo-lhe um poder ou um alcance maior.<sup>4</sup>

[as garantias fundamentais] são os instrumentos (daí a expressão comumente usada para designá-las – garantias instrumentais) ou meios de defender direitos específicos, provocando a atuação das instituições previstas para a sua proteção.<sup>5</sup>

Quanto à terminologia *direitos humanos* e *direitos fundamentais*, surge a necessidade de diferenciação: direitos humanos são sempre direitos do ser humano, inerentes à sua dignidade e convívio social descritos na ordem jurídica internacional<sup>6</sup>, sem contudo apresentar juridicidade constitucional, enquanto os direitos fundamentais encontram-se positivados na esfera constitucional<sup>7</sup>. Nesse mesmo pensar, Ingo Wolfgang Sarlet aduz:

<sup>2</sup> LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 589.

<sup>3</sup> BARBOSA, Rui. **Comentários à constituição federal brasileira** (coligidos e ordenados por Homero Pires). São Paulo: Livraria Acadêmica, 1933, p. 11.

<sup>4</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 715.

<sup>5</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 11 ed. rev. aum. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 32.

<sup>6</sup> José Afonso da Silva critica a expressão *direitos humanos* por entender que “não há direito que não seja humano ou do homem, afirmando-se que só o ser humano pode ser titular de direitos”. **Curso de direito constitucional positivo**. 19 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 180.

<sup>7</sup> Marmelstein, em importante lição, salienta que “quando se estiver diante de um trato ou pacto internacional, deve-se preferir a utilização da expressão *direitos humanos* ao invés de *direitos fundamentais*. Falar em trato internacional de direitos fundamentais não soa bem aos ouvidos. Do mesmo modo, à luz dessa classificação, não é tecnicamente correto falar em direitos humanos positivados na Constituição. Vale ressaltar que essa distinção entre direitos humanos e direitos fundamentais é plenamente compatível com o texto constitucional. Toda vez que a Constituição se refere ao âmbito internacional. Toda vez que a Constituição se refere ao âmbito internacional, ela fala em ‘direitos humanos’. E, quando ela tratou dos direitos que ela própria reconhece, chamou de ‘direitos fundamentais’, tanto que o Título II da Constituição de 88 é intitulado ‘Dos Direitos e

Em que pese sejam ambos os termos (“direitos humanos” e “direitos fundamentais”) comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, procedente para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão “direitos humanos” guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem o ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam um inequívoco caráter supranacional (internacional).<sup>8</sup>

Adriana Zawada Melo assevera sobre o conceito de direitos fundamentais:

[...] os direitos fundamentais são os direitos dos seres humanos enquanto tais, vigentes em uma determinada ordem constitucional, e que indicam a todos (e em especial ao Estado) e em todos os domínios os limites que não podem ser ultrapassados e também os objetivos a serem alcançados no sentido de assegurar níveis satisfatórios de vida às pessoas, aí compreendidos aspectos materiais e imateriais.<sup>9</sup>

Os direitos humanos não irradiam efeitos jurídicos constitucionais, posto que seu critério espacial<sup>10</sup> é descrito através de acordos e/ou tratados internacionais, enquanto os direitos fundamentais, reconhecidos e subsumidos ao Sistema Constitucional, possuem eficácia jurídico-social em dado Estado.

Uma análise sistemática do conteúdo semântico das expressões adotadas pelo Sistema Constitucional vigente evidencia que a expressão *direitos fundamentais* é ampla e abrange todas as demais expressões mencionadas, já que seus conteúdos valorativos são idênticos, cuja expressão e cognição serão adotados no decorrer desse trabalho. Esse é exatamente o raciocínio de Ingo Wolfgang Sarlet:

---

Garantias Fundamentais’. MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Altas, 2008, p. 26-7, grifo do original.

<sup>8</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.35-6.

<sup>9</sup> MELO, Adriana Zawada. **Direitos humanos fundamentais e o Estado de Direito Social**. Revista Mestrado em Direito, Osasco: EDIFIEO Ano: 7, n.2, (dez. 2007), p. 15.

<sup>10</sup> O critério espacial descreve o âmbito de validade da norma; a extensão dos seus efeitos.



A análise dogmático-jurídica dos direitos fundamentais à luz do direito constitucional positivo, há que levar em conta a sintonia desta opção (direitos fundamentais) com a terminologia (neste particular inovadora) utilizada pela nossa Constituição, que, na epígrafe do Título II, se refere aos 'Direitos e Garantias Fundamentais', consignando-se aqui o fato de que este termo – de cunho genérico – abrange todas as demais espécies ou categorias de direitos fundamentais, nomeadamente os direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I), os direitos sociais (Capítulo II), a nacionalidade (Capítulo III), os direitos políticos (Capítulo IV) e o regramento dos partidos políticos (Capítulo V) <sup>11</sup>.

Os direitos fundamentais agrupam-se num vasto rol de normas jurídicas constitucionais emissoras de efeitos jurídicos com alta densidade de valores histórico-sociais (direitos público-subjetivos) que limitam “o exercício do poder estatal em face da liberdade individual”<sup>12</sup>. Essa limitação não é estática ou até mesmo imutável, já que são valores dinâmicos, isto é: os direitos fundamentais estão sujeitos a evolução histórica, social e cultural.

Vislumbrando essa evolução, o jurista tcheco Karel Vasak, em aula inaugural do Curso do Instituto Internacional dos Direitos do Homem, em Estrasburgo, formulou a teoria sobre *as gerações – evolução – dos direitos fundamentais*, baseando-se na bandeira francesa e sua simbologia de liberdade, igualdade e fraternidade, da seguinte forma:

a) a primeira geração dos direitos seria a dos direitos civis e políticos, fundamentados na liberdade (*liberté*), que tiveram origem com as revoluções burguesas;

b) a segunda geração, por sua vez, seria a dos direitos econômicos, sociais e culturais, baseados na igualdade (*égalité*), impulsionada pela Revolução Industrial e pelos problemas sociais por ela causados;

c) por fim, a última geração seria a dos direitos de solidariedade, em especial o direito ao desenvolvimento, à paz e ao meio ambiente, coroando a tríade com a fraternidade (*fraternité*), que ganhou força após a Segunda Guerra Mundial, especialmente após a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.34.

<sup>12</sup> DIMITRI, Dimoulis; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 54.

<sup>13</sup> MARMELESTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 40 grifo do original.

A teoria proposta por Karel Vasak, segundo Kildare Gonçalves Carvalho, pressupõe três elementos:

a) o Estado moderno, que lhes dá relevância prática, garantindo o seu cumprimento, considerando ainda que uma das funções dos direitos fundamentais é justamente a de limitar o poder em face do indivíduo; b) o indivíduo, como ser independente e autônomo, capaz de fazer valer seus direitos perante o Estado e a sociedade; c) o texto normativo regulador das relações entre o Estado e indivíduos, dotado de supremacia e de validade em todo território nacional, que declara e garante determinados direitos fundamentais.<sup>14</sup>

A teoria das gerações dos direitos fundamentais foi aceita pela ciência jurídica, mesmo contendo algumas incoerências terminológicas. Isto é, a significação extraída da palavra gerações transmite a idéia de que há uma sucessão ou superação de uma geração pela outra, como explicam Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins:

Tal opção terminológica (e teórica) é bastante problemática, já que a idéia das gerações sugere uma substituição de cada geração pela posterior, enquanto que no âmbito que nos interessa nunca houve abolição dos direitos das anteriores "gerações" como indica claramente a Constituição brasileira de 1988, que incluiu indiscriminadamente direitos de todas as "gerações".<sup>15</sup>

Nesse mesmo entendimento:

[...] a expressão pode induzir à idéia de que o reconhecimento de uma nova geração somente pode ou deve ocorrer quando a geração anterior já estiver madura o suficiente. Isso, obviamente, dificulta bastante o reconhecimento de novos direitos, sobretudo nos países ditos periféricos (em desenvolvimento), onde sequer se conseguiu um nível minimamente satisfatório de maturidade dos direitos da chamada "primeira geração". Essa idéia poderia gerar a sensação de que somente os países já ricos poderiam se dar ao luxo de oferecer os direitos de segunda geração. É aquela velha afirmação, tão ao gosto dos economistas brasileiros, de que primeiro é preciso que o bolo cresça para somente depois ser repartido. Por causa disso, a teoria contribui para a atribuição de baixa carga de normatividade e, conseqüentemente, de efetividade dos direitos sociais, tidos como direitos de segunda geração e portanto, sem prioridade de implementação.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 691.

<sup>15</sup> DIMITRI, Dimoulis; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 34.

<sup>16</sup> MARMEELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 57.

A terminologia gerações implica na idéia de exclusão, ou seja, uma geração futura, nova ou posterior excluiria a anterior. Se a expressão gerações de direitos transporta um conteúdo de exclusão, extinção ou até mesmo de mutilação, a expressão *dimensões de direitos*<sup>17</sup> transmite maior segurança ao tema direitos fundamentais, já que há uma evolução, expansão e acumulação de direitos ao longo do tempo. Wolfgang Sarlet, corrobora:

Em que pese o dissídio na esfera terminológica, verifica-se crescente convergência de opiniões no que concerne à idéia que norteia a concepção das três (ou quatro, se assim preferirmos) dimensões dos direitos fundamentais, no sentido de que estes, tendo tido sua trajetória existencial inaugurada com o reconhecimento formal nas primeiras Constituições escritas dos clássicos direitos de matriz liberal-burguesa, se encontram em constante processo de transformação, culminando de múltiplas e diferenciadas posições jurídicas, cujo conteúdo é tão variável quanto as transformações ocorridas na realidade social, política, cultural e econômica ao longo dos tempos. Assim sendo, a teoria dimensional dos direitos fundamentais não aponta, tão-somente, para o caráter cumulativo do processo evolutivo e para a natureza complementar de todos os direitos fundamentais, mas afirma, para além disso, sua unidade e indivisibilidade no contexto do direito constitucional interno e, de modo especial, na esfera do moderno “Direito Internacional dos Direitos Humanos.”<sup>18</sup>

As gerações indicam uma sucessão conjugada com uma exclusão de direitos pretéritos, enquanto a terminologia dimensões impõe uma cumulatividade, aumento e manutenção de direitos consagrados ao longo da história do homem, portanto o mais é a utilização do termo dimensões para tratar a evolução dos direitos fundamentais.

### 1.1.2 *Evolução dos direitos fundamentais*

Antes de dissertar sobre a evolução dos direitos fundamentais, se faz necessário salientar que serão discorridos, com mais eloquência, os direitos fundamentais de

---

<sup>17</sup> Marmelstein disserta que “[...] a doutrina recente tem preferido o termo *dimensão* no lugar de *gerações*, afastando a equivocada idéia de sucessão, em que uma geração substitui a outra”. MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Altas, 2008, p. 57 – grifo do original.

<sup>18</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.53.

primeira dimensão, sem contudo desprezar os de segunda e terceira. Essa opção se deve ao fato do estudo aqui objetivado (liberdade de crença) estar incluso dentre o rol de direitos de primeira dimensão.

No passado, quando vigia o controle absoluto do Estado sobre os indivíduos, o regime político inibia o livre pensamento da sociedade em todos os aspectos do seu cotidiano, ou seja, prevalecia a negativa total do direito à liberdade e ninguém tinha o direito de externar o pensamento, inclusive o religioso. Assim temos:

[que na vigência do controle absoluto do Estado] ninguém podia escolher a sua própria religião, de modo que qualquer pessoa que tivesse uma crença diferente da adotada oficialmente pelo Estado poderia sofrer punições, já que não havia tolerância religiosa. Basta dizer que o Tribunal da Santa Inquisição foi restabelecido pela Igreja Católica em 1542 justamente para acabar com os “hereges”, que tinham a ousadia de questionar a fé imposta pelo soberano.<sup>19</sup>

Nesse ambiente autoritário, o Estado e o soberano eram, abstratamente, a mesma pessoa, posto que a paz social somente podia ser concretizada com o silêncio do povo e com a vontade do soberano<sup>20</sup>. O autoritarismo proibia a participação do povo em todos os ramos da vida pública e também nas relações privadas. O sufocamento estatal resultou nas revoluções liberais, que proclamavam mudanças na vida política e social. O inglês John Locke pregava que os homens que se uniam no intuito de formar uma sociedade abdicavam de uma parcela de sua liberdade natural, sem contudo autorizar a imposição das regras unilateralmente, mas sim, através de um *pacto social*<sup>21</sup>. Essa parcela da liberdade cedida em prol do pacto social é concretizada nas palavras de John Locke:

Os homens são por sua natureza livres, iguais e independentes, e por isso ninguém pode ser expulso de sua propriedade e submetido ao poder político de outrem sem dar seu consentimento. O único modo legítimo pelo qual alguém abre mão de sua liberdade natural e assume os laços da sociedade civil consiste no acordo com outras

---

<sup>19</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 42.

<sup>20</sup> Cf: HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. Tradução: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 102.

<sup>21</sup> John Locke entendia que “a liberdade do indivíduo na sociedade não deve estar subordinada a qualquer poder legislativo que não aquele estabelecido pelo consentimento na comunidade, nem sob o domínio de qualquer vontade ou restrição de qualquer lei, a não ser aquele promulgado por tal legislativo conforme o crédito que lhe foi confiado”. LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução: Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 35.

peças para se juntar e unir-se em comunidade, para viverem com segurança, conforto e paz umas com as outras, com a garantia de gozar de suas posses, e de maior proteção contra quem não faça parte dela.<sup>22</sup>

Os ideais liberais pregavam que o Estado não poderia mais ditar interesses dos indivíduos, mas sim procurar concretizar o bem comum, isto é, “o grande e principal fim dos homens se unirem em sociedade e de se constituírem sob um governo é a conservação de sua propriedade.”<sup>23</sup> Esses ideais liberais iniciaram a restrição do poder do soberano, que passou a emanar do povo, provocando o surgimento da soberania popular, concretizada pelas leis, e o Estado passou a decidir em última instância, de acordo com essas leis.<sup>24</sup> Tal idéia foi consagrada pelos artigos 2º e 3º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789<sup>25</sup> e também normatizadas em diversas declarações de direitos, tais como a Declaração de Direitos da Virgínia, de 1776. Essa normatização prestigiou a primeira dimensão dos direitos fundamentais, que são “apresentados como direitos de cunho ‘negativo’, uma vez que dirigidos a uma abstenção, e não a uma conduta positiva por parte dos poderes públicos”<sup>26</sup>, ou seja, é imposto ao Estado uma abstenção nas relações particulares.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução: Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 76.

<sup>23</sup> Cf: LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução: Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 76.

<sup>24</sup> A subordinação do Poder soberano às leis, foi analisada por John Locke, entendia que “todo o poder que o governo tem destina-se apenas ao bem da sociedade, e da mesma forma que não deve ser arbitrário ou caprichoso, também deve ser exercido mediante leis estabelecidas e promulgadas; e isso para que não só os cidadãos saibam qual o seu dever, achando garantia e segurança dentro dos limites das leis, como também para que os governantes, limitados pela lei, não sofram a tentação, pelo poder que têm nas mãos, de exercê-lo para fins e por meios que os homens não conheçam e nem aprovariam de boa vontade”. LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução: Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 102.

<sup>25</sup> “Art. 2. A finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Tais direitos são a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência a opressão.”

“Art. 3. O princípio de toda soberania reside essencialmente na Nação. Nenhuma corporação, nenhum indivíduo pode exercer a autoridade que dela não emane expressamente.”

<sup>26</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 54.

<sup>27</sup> Nesse sentido: “Os direitos fundamentais, ao menos no âmbito de seu reconhecimento nas primeiras Constituições escritas, são o produto peculiar, do pensamento liberal-burguês do século XVIII de marcado cunho individualista, surgindo e afirmando-se como direitos do indivíduo frente ao Estado, mais especificamente como direitos de defesa, demarcando uma zona de não-intervenção do Estado e uma esfera de autonomia individual em face de seu poder. São, por este motivo, apresentados como direitos de cunho “negativo”, uma vez que dirigidos a uma abstenção, e não a uma conduta positiva por parte dos poderes públicos, sendo, neste sentido, direitos de resistência ou de oposição perante o Estado”. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 54.

A primeira etapa evolucionária dos direitos fundamentais agregou outros direitos, como bem salienta Ingo Wolfgang Sarlet:

São, posteriormente, complementados por um leque de liberdades, incluindo as assim denominadas de expressão coletiva (liberdade de expressão, imprensa, manifestação, reunião, associação, etc.) e pelos direitos de participação política, tais como o direito de voto e a capacidade eleitoral passiva, revelando, de tal sorte, a íntima correlação entre os direitos fundamentais e a democracia. Também o direito de igualdade, entendido como igualdade formal (perante a lei) e algumas garantias processuais (devido processo legal, *habeas corpus*, direito de petição) se enquadram nesta categoria<sup>28</sup>.

Paulo Bonavides conceitua os direitos fundamentais de primeira dimensão:

[...] são direitos da liberdade, os primeiros a constarem do instrumento normativo constitucional, a saber, os direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, por um prisma histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo do Ocidente. [...] têm por titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdade ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade que é seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado.<sup>29</sup>

Nesse mister, também foram reconhecidos os direitos políticos, dando vazão à criação embrionária do Estado Democrático, autorizando, conseqüentemente, a participação do povo na tomada de decisões, por meio do direito ao voto, direito à filiação partidária e etc. Ademais, Celso Ribeiro Bastos, discorrendo sobre a Declaração Universal dos Direitos do Homem, exemplifica os direitos de primeira dimensão:

Logo no início, são proclamados os direitos pessoais do indivíduo: direito à vida, à liberdade e à segurança. Num segundo grupo encontram-se expostos os direitos do indivíduo em face das coletividades: direito à nacionalidade, direito de asilo para todo aquele perseguido (salvo os casos de crime de direito comum), direito de livre circulação e de residência, tanto no interior como no exterior e, finalmente, direito de propriedade.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 54.

<sup>29</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 563-4.

<sup>30</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 782-3.

A primeira dimensão dos direitos fundamentais reflete a defesa do indivíduo perante o Estado com o intuito de delimitar a área de domínio do Poder Público, tratando-se de uma ideologia de afastamento do Estado das relações individuais. Assim, se instalou o direito de liberdade como bandeira ou núcleo social, impedindo a intervenção do Estado nos assuntos privados, concedendo à pessoa humana o direito à liberdade, isto é, esses direitos autorizaram a criação do *gênero liberdade* e suas ramificações, como liberdade de pensamento, que aglutinou a *liberdade de crença, liberdade de religião e liberdade de culto*.

Consagrada a primeira dimensão, surgiram movimentos sociais em prol da dignidade relacionada às prestações sociais estatais obrigatórias (saúde, educação, assistência social, trabalho e etc), impondo ao Estado o fornecimento de prestações destinadas à efetividade da igualdade e redução de problemas sociais para entregar à pessoa humana um *piso vital mínimo* (mínimo necessário para uma existência digna). O pleito pela participação do Estado na vida privada, sem contudo restringir a liberdade, originou a segunda dimensão ou direitos de cunho positivo, pois nesta dimensão o objetivo não é a alforria pela abstenção do Poder Público e sim uma conduta positiva do Estado, requerendo a sua presença nas relações intersubjetivas sociais.

Ressalta-se que a segunda dimensão dos direitos fundamentais foi instaurada a partir da Revolução Industrial, que resultou no desenvolvimento de técnicas de produção em grande escala e gerou um salto no crescimento econômico no século XIX. Esse desenvolvimento da produção ocorreu devido ao sacrifício da população, em especial, a classe dos trabalhadores. A jornada de trabalho era de quinze horas, inclusive com a participação de mulheres e crianças, não existindo limitação ou regra sobre salário mínimo, férias, nem mesmo descanso regular.<sup>31</sup>

Após as breves considerações, os direitos fundamentais de segunda dimensão determinam a proteção à dignidade da pessoa humana através das prestações positivas estatais, enquanto os de primeira dimensão tinham como preocupação a liberdade versus o poder de *imperium* do Estado, ou seja, visam não uma abstenção

---

<sup>31</sup> Cf. MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 42.

estatal, mas uma atuação positiva (ação)<sup>32</sup> para assegurar a efetividade da dignidade da pessoa humana. Em outras palavras:

A primeira geração de direitos viu-se igualmente complementada historicamente pelo legado do socialismo, vale dizer, pelas reivindicações dos desprivilegiados a um direito de participar do “bem-estar social”, entendido como bens que os homens, através de um processo coletivo, vão acumulando no tempo. (...) Tais direitos – como ao trabalho, à saúde, à educação – têm como sujeito passivo o Estado. (...) O titular desse direito, no entanto, continua sendo, como nos direitos de primeira geração, o homem na sua individualidade.<sup>33</sup>

Assim, as prestações positivas exigidas pela população visavam à efetividade das liberdades pleiteadas pela primeira dimensão dos direitos fundamentais, posto que, sem qualidade de vida, educação, saúde e igualdade, ocorreria instabilidade social, isto é, seriam, em última análise direitos ineficazes.

Sobre os direitos fundamentais de segunda dimensão, Marmelstein aduz:

Já os direitos de segunda geração possuem um objetivo diferente. Eles impõem diretrizes, deveres e tarefas a serem realizadas pelo Estado, no intuito de possibilitar aos seres humanos melhor qualidade de vida e um nível de dignidade como pressuposto do próprio exercício da liberdade. Nessa acepção, os direitos fundamentais de segunda geração funciona como uma alavanca ou uma catapulta capaz de proporcionar o desenvolvimento do ser humano, fornecendo-lhe as condições básicas para gozar, de forma efetiva, a tão necessária liberdade.<sup>34</sup>

Com a positivação da primeira e segunda dimensão dos direitos fundamentais e o término da Última Grande Guerra, as nações internacionais iniciaram um movimento para a internacionalização dos direitos fundamentais, visando à preservação fática dos valores ligados à dignidade da pessoa humana<sup>35</sup>. Essa conjugação de valores relacionados com a proteção dos direitos fundamentais já

<sup>32</sup> Nesse sentido: “A segunda dimensão dos direitos fundamentais abrange, portanto, bem mais do que os direitos de cunho prestacional, de acordo com o que ainda propugna parte da doutrina, inobstante o cunho ‘positivo’ possa ser considerado como o marco distintivo desta nova fase na evolução dos direitos fundamentais”. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 55.

<sup>33</sup> LAFER, Celso. **A Reconstrução dos direitos humanos**: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt. 2 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1988, p 127

<sup>34</sup> MARMELESTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 51-2.

<sup>35</sup> Cf.: BREGA FILHO, Vladimir. **Direitos fundamentais na Constituição de 1988**: conteúdo jurídico das expressões. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 23.



reconhecidos acabou por subsumir na classificação de Karel Vasak, originando “os **direitos de terceira geração**, fruto do sentimento de solidariedade mundial que brotou como reação aos abusos praticados durante o regime nazista”.<sup>36</sup>

A internacionalização do direito como medida de efetividade dos direitos fundamentais foi preocupação da obra de Bidart Campos:

La internacionalización ya significa un paso de avanzada, mucho más adelante. Significa que el derecho internacional público asume y toma para sí el problema de los derechos humanos. Ya no es una cuestión propia del derecho interno de cada estado. Lo sigue; pero no únicamente del derecho interno de cada estado sino también del derecho internacional público en esa esfera que, por ejemplo, DABIN llamaba “el bien común internacional”, a la que parece dar eco la Carta de San Francisco, cuando hace mención de derechos y libertades fundamentales que los estados miembros de La comunidad internacional tienen la obligación de respetar.<sup>37</sup>

Essa internacionalização dos direitos fundamentais originou o sentimento de fraternidade que embasou a teoria da terceira dimensão dos direitos fundamentais, a qual não visa o indivíduo como receptor, mas sim grupo(s) de indivíduo(s), caracterizando direitos transindividuais, ou seja, a terceira dimensão tem como destinatário o gênero humano num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta, isto é:

[da] terceira dimensão emanam direitos como o direito ao meio ambiente e os direitos do consumidor, típicos direitos transindividuais, e, em geral, o conjunto daqueles interesses da sociedade que constituíam o núcleo de relações entre os indivíduos da espécie humana, todos ligados naturalmente pelo fato de existirem.<sup>38</sup>

<sup>36</sup> MARMELESTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Altas, 2008, p. 52 - grifo do original.

<sup>37</sup> “A internacionalização é uma vantagem e passo, muito mais tarde. Isso significa que o direito internacional público assume e toma para si o problema dos direitos humanos. Não é uma questão específica para o direito interno de cada Estado. O que se segue, mas não se limitando ao direito interno de cada Estado, mas também do direito internacional público neste domínio, por exemplo, DABIN chamado de “o bem comum internacional”, que parece ecoar a Carta de São Francisco, como mencionado direitos e liberdades fundamentais que os Estados-membros da comunidade internacional são obrigados a respeitar” (tradução livre do Autor). BIDART CAMPOS, Germán. **Manual de la Constitución Reformada**. Buenos Aires: Ediar, 1998, p. 75-6.

<sup>38</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 569.

Nesta dimensão não há uma preocupação com a individualidade em si, mas sim com o gênero humano enquanto proteção a grupos humanos (família, povo, nação, meio ambiente, progresso, paz, autodeterminação dos povos e outros), potencializando direitos de titularidade coletiva ou difusa.

## 1.2 Liberdade de crença

A liberdade de crença consagrada na primeira dimensão dos direitos fundamentais é o núcleo para análise da imunidade de templos de qualquer culto, objeto deste estudo. Para uma melhor análise do tema se faz mister o aprofundamento no significado da expressão liberdade de crença no ordenamento jurídico pátrio, cuja relevância motivou o Legislador Constituinte Originário a positivar, taxativamente, proteção dos templos de qualquer culto contra às investidas tributárias dos Entes Federativos.

### 1.2.1 Liberdade de pensamento e de crença

A liberdade de pensamento prevê o direito de exprimir, através de qualquer meio, o intelecto humano, isto é, trata-se da possibilidade/direito de exteriorização ou não<sup>39</sup> do pensamento, sem qualquer restrição<sup>40</sup>, caracterizando a “liberdade de o indivíduo adotar a atitude intelectual de sua escolha: quer um pensamento íntimo, quer seja a tomada de posição pública; liberdade de dizer o que se crê verdadeiro”.<sup>41</sup> Essa preocupação com a exteriorização do pensamento foi tratada na Declaração de Direitos do Homem de 1789, segundo a qual “ninguém pode ser perturbado por suas

---

<sup>39</sup> A liberdade de pensamento *não manifestada* (consciência) é sempre livre, “já que ninguém pode ser obrigado a pensar deste ou daquele modo”. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 33. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 299.

<sup>40</sup> Maria Lúcia Karam aduz sobre a liberdade de pensamento: “Tendo esse âmbito de liberdade, o indivíduo não pode ser forçado a ser comportar de uma ou outra forma, nem pode ser forçado a mudar seu comportamento ou suas opiniões sobre o que quer que seja”. KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 3.

<sup>41</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 240.

opiniões, mesmo religiosas, desde que a sua manifestação não inquiete a ordem pública estabelecida pela lei”<sup>42</sup>.

Nesta seara surge a diferenciação entre liberdade de consciência e liberdade de pensamento. Liberdade de consciência é o mandamento nuclear da liberdade de pensamento, pois o pensamento é a exteriorização da consciência humana, em outras palavras:

A consciência é, pois o recinto mais recôndito do homem. Conseqüentemente ela é em princípio indevassável, salvo processo de caráter cirúrgico ou químico, como a lavagem cerebral.

Pode ainda, é certo, ser influenciada pelos meios de comunicação e outros métodos de persuasão. No entanto não há dúvida que o homem é senhor quase absoluto da sua consciência, podendo em conseqüência nutrir e alimentar toda sorte de opiniões.<sup>43</sup>

O direito à liberdade de pensamento possibilita à pessoa humana formular juízos de valor sem a presença de amarras estatais ou morais impostas pela sociedade.<sup>44</sup> Neste mister, o direito à liberdade de pensamento reflete a carga valorativa do princípio da dignidade da pessoa humana. Essa liberdade poderá ser manifestada de inúmeras formas e maneiras<sup>45</sup> (fala, escrita, imagens e etc<sup>46</sup>) e foi prescrita pelo Legislador Constituinte pátrio de forma enfática, pois houve necessidade de tipificar na Ordem Constitucional a preservação dessa liberdade para evitar a repetição de fatos traumáticos, como os causados pela censura do regime militar. Para melhor ilustrar:

<sup>42</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 44.

<sup>43</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 44.

<sup>44</sup> Gonçalves Kildere Carvalho esclarece que “a liberdade, em sentido geral, consiste no estado de não estar sob o controle de outrem, de não sofrer restrições ou imposições, tendo aqui sentido negativo, o qual, juridicamente, quer dizer que à pessoa não são vedadas alternativas de ação”. CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional:** Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 764.

<sup>45</sup> O livre pensamento não está preso a amarras estatais ou particulares, mas a externalização do pensamento poderá ser restrita, já que não poderá ofender a honra, imagem, intimidade e vida privada de terceiros. Cf.: RIBEIRO, Marcus Vinicius. **Direitos humanos e fundamentais.** 2 ed. Campinas: Russell, 2009, p. 49.

<sup>46</sup> A liberdade de pensamento é a possibilidade de exteriorizar ou não a consciência humana, pois trata-se, também, “do direito ao silêncio. Ninguém está obrigado a expressar-se desta ou daquela forma, seja qual for o motivo. O pensamento do homem é algo seu, sendo inadmissível qualquer coação para que ele externar suas emoções, seus segredos íntimos, sua crença religiosa, sua concepção de mundo, suas convicções filosóficas”. BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada.** 5 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 129.

A Constituição da República revelou hostilidade extrema a quaisquer práticas estatais tendentes a restringir ou a reprimir o legítimo exercício da liberdade de expressão e de comunicação de idéias e de pensamento. Essa repulsa constitucional bem traduziu o compromisso da Assembléia Nacional Constituinte de dar expressão às liberdades do pensamento. Estas são expressivas prerrogativas constitucionais cujo integral e efetivo respeito, pelo Estado, qualifica-se como pressuposto essencial e necessário à prática do regime democrático. A livre expressão e manifestação de idéias, pensamentos e convicções não pode e não deve ser impedida pelo Poder Público nem submetida a ilícitas interferências do Estado.<sup>47</sup>

Kildare Gonçalves Carvalho discorre sobre o gênero liberdade:

A liberdade, como núcleo dos direitos humanos fundamentais, não é apenas negativa, ou seja, liberdade de fazer o que a lei não proíbe nem obriga, mas liberdade positiva, que consiste na remoção dos impedimentos (econômicos, sociais e políticos) que possam obstruir a auto-realização da personalidade humana, o que implica na obrigação do Estado, de assegurar os direitos sociais através de prestações positivas a proporcionar as bases materiais para efetivação daqueles direitos.<sup>48</sup>

Alexandre de Moraes, discorre acerca da liberdade de pensamento estatuída no artigo 5º, inciso IV, da Constituição de 1988:

[A liberdade de pensamento] engloba não só o direito de expressar-se, oralmente, ou por escrito, mas também o direito de ouvir, assistir e ler. Conseqüentemente, será inconstitucional a lei ou ato normativo que proibir a aquisição ou o recebimento de jornal, livros, periódicos, a transmissão de notícias e informações seja pela imprensa falada, seja pela imprensa televisiva. Proibir a manifestação de pensamento é pretender alcançar a proibição ao pensamento e, conseqüentemente, obter a unanimidade autoritária, arbitrária e irreal. Como proclamou Kant, citado por Jorge Miranda, “há quem diga: a liberdade de falar ou de escrever pode-nos ser tirada por uma ordem superior, mas não a liberdade de pensar. Mas quanto e com que correção pensaríamos nós se não pensássemos em comunhão com os outros, a quem comunicamos nossos pensamentos, e eles nos comunicam os seus! Por conseguinte, pode muito bem dizer-se que o poder exterior que arrebatava aos homens a liberdade de comunicar publicamente os seus pensamentos, ele rouba também a liberdade de pensar.”<sup>49</sup>

<sup>47</sup> STF, Pet 3486/DF, rel. Min. Celso de Mello, j. 22/06/2005.

<sup>48</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 765.

<sup>49</sup> MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 111.

A divisão ou classificação das liberdades prescritas na Constituição de 1988 contudo, não será objeto deste estudo, já que a limitação do tema implica na menção do gênero liberdade<sup>50</sup> de pensamento, para adentrar na análise da espécie liberdade de crença.

[a liberdade de pensamento] permite a alguém ter ou não crenças religiosas. No caso positivo, contudo, estas deverão externar-se por meio de outra liberdade, a dos cultos. Assim, esta última aparece como liberdade secundária, comandada pela liberdade de pensamento, que lhe é anterior.<sup>51</sup>

A liberdade de crença foi introduzida no pensamento jurídico através da Declaração de Direitos da Virgínia (1776), o qual ditava que “todos os homens têm igual direito ao livre exercício da religião, segundo os ditames da consciência”. A primeira emenda à Constituição americana (1789) previa que o “Congresso não poderá passar nenhuma lei estabelecendo uma religião, proibindo o livre exercício dos cultos”.<sup>52</sup>

Na França, em 1789, a Declaração de Direitos do Homem, no artigo 10, determinava que “ninguém deve ser inquietado por suas opiniões mesmo religiosas, desde que sua manifestação não perturbe a ordem pública estabelecida pela lei”. Posteriormente, em 1795, a Convenção Nacional ordenou a separação da Igreja do Estado. Nesta seara, “Napoleão assinou, em 1802, uma concordata com a Igreja Católica, tornando-a igreja oficial do Estado [...] e em 1803, confraternizou com as

---

<sup>50</sup> Nesse sentido: “A liberdade de pensamento, ou de opinião, é qualificada por alguns autores como simultaneamente primária e primeira, isto pelo fato de aparecer cronologicamente e logicamente antes de outras liberdades que não são senão um consectário seu”. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 44.

<sup>51</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 45.

<sup>52</sup> Sobre a Constituição americana, Alexandre de Moraes esclarece que “a primeira emenda à Constituição norte-americana assegura, em síntese, a liberdade de culto, de expressão e de imprensa, afirmando que o Congresso não legislará no sentido de estabelecer uma religião, ou proibindo o livre exercício dos cultos [...]”. MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Atlas, 1998, p. 126.

igrejas protestantes”<sup>53</sup>, e em 1905 foi novamente votada a separação entre Igreja e o Estado:

**O regime da concordata.** Instaura-se em 1801, com a conclusão, entre Bonaparte, cioso de participação interna, e o papa Pio VII, de uma concordata que fixa o estatuto da Igreja católica na França pós-revolucionária. Leis posteriores transpuseram esse regime para as Igrejas protestantes e para o culto israelita.

O regime concordatário retoma da Declaração de 1789 o princípio da liberdade dos cultos. Mas estabelece entre eles uma distinção: uns simplesmente lícitos, os outros se beneficiam de um reconhecimento oficial por parte do Estado. São o culto católico, as duas principais Igrejas protestantes, o culto israelita. O reconhecimento confere aos cultos que dele se beneficiam um estatuto de serviços públicos: o Estado se incumba da remuneração de seu clero e das despesas gerais do culto; impõe-lhes, em contrapartida, um controle bastante restrito.<sup>54</sup>

Em relação à Constituição soviética de 1936, Pinto Ferreira elucida:

[que o artigo 124 da Constituição soviética de 1936 previa]: “A fim de assegurar a liberdade de consciência ao cidadão, a Igreja na URSS está separada do Estado e a escola da Igreja”. Lenin, em seu trabalho *Socialismo e religião*, afirma que “a religião é uma das formas daquele jogo espiritual que sempre e em toda a parte, foi imposto às massas populares pela miséria” A religião é o ópio do povo, disse ele, uma espécie de aguardente espiritual que visa manter os escravos do capitalismo. Na atualidade, depois de uma intensa luta religiosa, a própria União Soviética (hoje extinta) assegurava não só a liberdade de crença como a de culto [...].<sup>55</sup>

A Constituição brasileira de 1824 previa explicitamente que a religião católica continuaria a ser a religião oficial do império e autorizava o culto das *demais religiões*, desde que fossem realizados através do denominado *culto doméstico*, sem propagação pública, podendo ser realizadas somente no interior das residências dos seus fiéis<sup>56</sup> ou em outros espaços físicos, porém sem contudo possuir formas que indique que o local se trata de um templo.

<sup>53</sup> FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 102.

<sup>54</sup> RIVERO, Jean; MOUTOUH, Huges. **Liberdades públicas**. Tradução: Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.528 – grifo do original.

<sup>55</sup> FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 103 – grifo do original.

<sup>56</sup> Nesse sentido: “[...] a Constituição de 1891 instituiu o Estado laico, no que foi seguido pelas Constituições posteriores, assegurando a liberdade de crença e de culto, ao declarar, em seu art. 5º,

[A Constituição Imperial garantia] uma proteção especial à religião católica apostólica romana (...) e restringe o culto público de outras religiões, na forma do seu art. 5º. (...) [A] disposição constitucional não só garantiu uma justa tolerância, mas concedeu a liberdade essencial, o culto não só doméstico, mas mesmo em edifícios apropriados e para isso destinados, não devendo somente ter formas exteriores de templos.<sup>57</sup>

O Império manteve o catolicismo como religião oficial até ser extinto com a Proclamação da República. A partir da primeira Constituição republicana, de 1891, o Brasil passou a ser classificado como um país laico<sup>58</sup>, retirando o catolicismo como religião oficial, tornando-se um Estado neutro<sup>59</sup>, e autorizando o indivíduo a escolher ou não uma religião, como previa o artigo 72 do referido Texto Constitucional:

Art 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 3º - Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.

(...)

§ 7º - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados.

---

(...) a Religião Católica Apostólica Romana como a religião do Império, sendo que todas as outras religiões seriam permitidas com o seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templos. No império, apenas os católicos eram elegíveis para Câmara dos Deputados". CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 783.

<sup>57</sup> BUENO, José Antônio Pimenta. **Direito público brasileiro e a análise da Constituição do Império**. Brasília: Universidade de Brasília, 1978, p.389.

<sup>58</sup> Nesse sentido: "Para garantir as diferentes escolhas possíveis de cada indivíduo, o Estado há de ser neutro e, portanto, laico, isto é, desvinculado de qualquer religião, não estando autorizado nem à restringir expressões religiosas, nem o adotar uma religião oficial, nem a impor uma ou outra crença" KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 4.

<sup>59</sup> Nesse pensar: "a separação entre Igreja e Estado é uma conquista ligada à democracia. A adoção de uma religião oficial, a produção de leis ditadas por regras instituídas por representantes de uma ou outra religião, ou o favorecimento a instituições de determinada orientação religiosa em detrimento de outras instituições sem tal orientação ou com a necessária neutralidade (laicidade) do Estado nesse campo e acabam não só por violar a liberdade de crença, como também o próprio princípio da isonomia, ao privilegiar adeptos de uma religião e assim tratar desigualmente adeptos de outras religião ou não-crentes." KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 6.

João Barbalho, citado por Anna Cândida da Cunha Ferraz, descreve o valor normativo-social do § 3º do artigo 72 da Constituição de 1891:

A fé e piedade religiosa, apanágio da consciência individual, escapa inteiramente à ingerência do Estado. Em nome de princípio algum pode a autoridade pública impor ou proibir crenças e práticas relativas a este objeto. Fôra violentar a liberdade espiritual; e o protegê-la, bem como às outras liberdades, está a missão dele. Leis que restrinjam, estão fora de sua competência e são sempre parciais e danosos. É certo que nenhuma poderá jamais invadir o domínio do pensamento; este libra-se acima de todos os obstáculos com que se pretenda tolhê-lo. Mas as religiões não são coisas meramente especulativas e, se seu assento e refúgio é o recinto íntimo da consciência, têm também regras a crença de que são resultado, ou a quem andam anexos. E – se ao Estado não toca fazer-se pontífice, sacerdote nem sacristão, e tampouco dominar a religião e constituí-la instrumento de governo, ... sendo exato que o Estado nada tem a ver com a fé, com o crente, mas só em todas as relações, do poder público é dever assegurar aos membros da comunhão política, que ele preside, a livre prática do culto de cada um e impedir quaisquer embaraços que o dificultem ou impeçam, procedendo nisso de modo igual para com todas as crenças e confissões religiosas ...”.<sup>60</sup>

A Constituição republicana de 1891 que o tornou o Brasil um país laico (neutro, indiferente) adotou o modelo norte-americano, que prega mesmo, sendo o Estado laico, há um reconhecimento da religiosidade do povo<sup>61</sup>. Essa constatação foi descrita por Tocqueville:

La religión que, entre los norteamericanos, no se mezcla nunca directamente con el gobierno de la sociedad debe, pues, ser considerada como la primera de sus instituciones políticas (...) No sé si todos los norteamericanos tienen fe en su religión, porque ¿quién

<sup>60</sup> CAVALCANTI. João Barbalho Uchôa. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**, v., p. 133-4, *apud*, FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Registro histórico documental**: Parecer Jurídico apresentado ao Governador do Estado de São Paulo (a questão do ensino religioso nas escolas públicas). *In*: **Ensino religioso em escolas públicas**: impactos sobre o Estado laico. Org.: FISCHMANN, Roseli, São Paulo: Factash, 2008, p. 58-9

<sup>61</sup> Contrapondo o sistema norte-americano, o modelo francês procurava banir totalmente da vida pública qualquer influência da religião. Nesse sentido: “Separação entre o Estado e a religião. A formulação é recente: o Estado hesitou muito tempo em privar sua autoridade de um alicerce sobrenatural e em deixar inteira autonomia às Igrejas. Nesse sistema, a independência recíproca das duas áreas é completa: o Estado não penetra na vida interior das Igrejas e lhes veda, em contrapartida, qualquer penetração em sua própria esfera.

Nesse contexto, são possíveis numerosas modalidades. A separação pode deixar espaço para relações, elas próprias de maior ou menor cordialidade. Pode igualmente assumir a forma de uma ignorância total do fato religioso pelo Estado, ou mesmo, no limite, de uma hostilidade sistemática para com toda crença sobrenatural, em nome de uma doutrina que, se bem que puramente humana e materialista, tende então a tomar o lugar da antiga religião de Estado”. RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hugues. **Liberdades públicas**. Tradução: Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.526.



puede leer en el fondo de los corazones?; pero estoy seguro de que la creen necesaria para el mantenimiento de las instituciones republicanas. Esta opinión no pertenece a una clase de ciudadanos o a un partido, sino a la nación entera. Se la encuentra en todos los rangos sociales.<sup>62</sup>

Essa neutralização estatal na imposição da escolha da religião transporta intrinsecamente o direito de liberdade de pensamento, permitindo que o indivíduo possa livremente escolher ou não, rejeitar, mudar ou aderir à religião que lhe for mais conveniente<sup>63-64</sup>, já que “a crença pode manifestar-se pela conduta individual, notada pelos que com o indivíduo convivem, sem que a pessoa pretenda com isso proselitismo”<sup>65</sup>, como salienta Jorge Miranda:

A liberdade religiosa não consiste apenas em o Estado a ninguém impor qualquer religião ou a ninguém impedir de professar determinada crença. Consiste ainda, por um lado, em o Estado permitir ou propiciar a quem seguir determinada religião o cumprimento dos deveres que dela decorrem (em matéria de culto, de família ou de ensino, por exemplo) em termos razoáveis. E consiste, por outro lado (e sem que haja qualquer contradição), em o Estado não impor ou não garantir com as leis o cumprimento desses deveres.  
(...)

Se o Estado, apesar de conceder aos cidadãos, o direito de terem uma religião, os puser em condições que os impeçam de a praticar, aí não haverá liberdade religiosa. E também não haverá liberdade religiosa se o Estado se transformar em polícia das consciências, emprestando o seu braço – o braço secular – às confissões religiosas para assegurar o cumprimento pelos fiéis dos deveres como membros dessas confissões<sup>66</sup>

<sup>62</sup> “A religião, entre os americanos, não participa diretamente do governo da sociedade, mas é, contudo, a sua mais alta instituição política. Não sei se todos os americanos têm fé na sua religião, pois quem pode ler nos corações? Mas tenho por certo que os americanos consideram a religião indispensável à manutenção das instituições republicanas. Este juízo não é peculiar ali a uma classe, ou a um partido, pertence a toda a nação e a todas as situações sociais” (tradução livre do autor). TOCQUEVILLE, Alexis de. **La Democracia en América**. 1 ed. Madrid: Alianza Editorial, 2002, p. 226.

<sup>63</sup> Cf: MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 127.

<sup>64</sup> Nesse sentido: “A liberdade religiosa é complexo. É garantida constitucional sob dois aspectos: liberdade de consciência, ou seja, liberdade de escolher entre o ateísmo e a adesão a uma religião entre aquelas que se propõem aos homens, e liberdade dos cultos, ou seja, liberdade da prática individual e coletiva da religião”. RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hugues. **Liberdades públicas**. Tradução: Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.521.

<sup>65</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 33. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 299.

<sup>66</sup> MIRANDA, **Jorge. Manual de direito constitucional**. Tomo IV, direitos fundamentais. 3 ed. rev. actual. Coimbra Editora. 2000, p. 409.

Sendo a liberdade de pensamento o núcleo valorativo do tema sob análise, “cada indivíduo *deve ser livre* para poder manifestar sua escolha em relação à fé em matéria transcendental, escolhendo acreditar ou não em um Deus (ou em vários deuses), escolhendo ter ou não uma religião”<sup>67</sup>, como descrevem a Declaração Universal dos Direitos Humanos e o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos:

[Declaração Universal dos Direitos Humanos, artigo 18] Toda pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar a religião, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.

[Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, artigo 18] 1. Toda pessoa terá direito à liberdade de pensamento, consciência e religião. Esse direito incluirá a liberdade de ter ou adotar uma religião ou crença de sua escolha e a liberdade de manifestar sua religião ou crença, individualmente ou coletivamente, pública ou privadamente, por meios de cultos, celebrações, práticas e ensino. 2. Ninguém será submetido a coerções que possam restringir sua liberdade de ter ou adotar uma religião ou uma crença de sua escolha. 3. A liberdade de manifestar a própria religião ou as próprias crenças só poderá estar sujeita a limitações estabelecidas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos fundamentais e as liberdades das demais pessoas. 4. Os Estados-Partes no presente pacto comprometem-se a respeitar a liberdade dos pais e, quando for o caso, de tutores legais, de assegurar a educação moral e religiosa de seus filhos, de acordo com suas próprias convicções.

Nessa seara, José Afonso da Silva afirma:

Na liberdade de crença entra a *liberdade de escolha* da religião, a *liberdade de aderir* a qualquer seita religiosa, a *liberdade* (ou o *direito*) de *mudar de religião*, mas também compreende a *liberdade de não aderir a religião alguma*, assim como a *liberdade de descrença*, a *liberdade de ser ateu* e de exprimir o livre agnosticismo. Mas não compreende a liberdade de embaraçar o livre exercício de qualquer religião, de qualquer crença, pois também a liberdade de alguém vai até onde não prejudique a liberdade dos outros.<sup>68</sup>

Neste raciocínio, Maria Lúcia Karam disserta:

<sup>67</sup> KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade**: o direito à vida, a eutanásia e o aborto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 3 – grifo do original.

<sup>68</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 248 - grifo do original.

[...] livre, o indivíduo, naturalmente, deve poder pensar e acreditar naquilo que quiser. É esse o campo da liberdade de pensamento, de consciência e de crença. É um campo que diz respeito somente ao indivíduo, não podendo sofrer qualquer interferência do Estado. É um campo essencialmente ligado à própria idéia existente de democracia, pois sem um pensamento livre não existe a possibilidade de escolha que está na base dessa idéia<sup>69</sup>.

Canotilho assevera acerca da laicidade estatuída na Constituição portuguesa de 1911:

Se no tocante à estrutura organizatória da República a Constituição de 1911 não fez senão recolher as ideias do liberalismo radical (e nem todas), quanto a outros domínios tentou plasmar positivamente, em alguns artigos, o seu programa político. Um dos pontos desse programa era a defesa de uma república *laica* e democrática. O laicismo, produto ainda de uma visão individualista e racionalista, desdobrava-se em vários postulados republicanos: separação do Estado e da Igreja, igualdade de cultos, liberdade de culto, laicização do ensino, manutenção da legislação referente à extinção das ordens religiosas (cfr. art. 3.º, n. 4 a 12). O programa republicano era um programa racional e progressista: no fundo, tratava-se de consagrar constitucionalmente uma espécie de pluralismo denominacional (cfr. Const. 1911, art. 5/3), ou seja, a presença na comunidade, com iguais direitos formais, de um número indefinido de colectividades religiosas, não estando nenhuma delas tituladas para desfrutar de um apoio estadual positivo. "Igrejas Livres no Estado indiferente", eis o lema avançado por Manuel Emídio Garcia. Relativamente à autoridade política, a religião deixa de ser um tema público para se enquadrar na esfera dos assuntos privados, a não ser quanto à vigilância da própria liberdade religiosa. E não há dúvida que a filosofia liberal se impunha neste sector com uma lógica indesmentível: uma sociedade política-mente democrática, assente no relativismo político, postula também uma sociedade religiosamente liberal, tolerante para com todos os credos, aceites e praticados pelos cidadãos. O equilíbrio religioso originaria como consequência inevitável a secularização da educação, dado que um estado laico não pode tolerar um monopólio de orientação a favor de uma religião (cfr. art. 3.710).

Este programa laicista, embora pretendesse ser "um ideário" global de cariz essencialmente cultural (F. CATROGA), resvalou algumas vezes para um anticlericalismo sectário ao pretender impor-se como um "projecto de hegemonização de uma nova mundividência". Era certo que as forças clericais, quase sempre ao lado das forças legitimistas e nobiliárquico-feudais, estavam agora contra a República, mas um programa laicista não se devia confundir com anti-clericalismo. Ao polarizar-se a política religiosa na ideia de

---

<sup>69</sup> KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade**: o direito à vida, a eutanásia e o aborto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 3.

deslocação da religião do "espaço público" para o "espaço privado" pretendia-se neutralizar os poderes simbólico, político e cultural do catolicismo, o que favoreceu a aglutinação das forças católicas contra o regime republicano. Estas forças passaram a acusar a República de ser não "a católica" mas "anticatólica".<sup>70</sup>

No mesmo sentido, Jorge Miranda aduz sobre a Constituição portuguesa de 1911:

A Constituição de 1911 foi marcada por este espírito (embora dela não conste expressamente o princípio da separação decretada em 22 de abril desse ano pelo Governo Provisório). Por um lado, garantiu formalmente a liberdade de consciência e de crença e a igualdade política e civil de todos os cultos (art. 3º, n. 4 e 5); por outro lado, adoptou medidas restritivas da actividade de confissões religiosas, dirigidas especialmente contra a Igreja Católica.<sup>71</sup>

A laicidade foi introduzida no ordenamento jurídico francês “a partir de 1880, confirmada pelo artigo 1º da Constituição de 1958 que a torna um dos caracteres básicos da República, a laicidade do Estado é a base ideológica do regime da liberdade religiosa”.<sup>72</sup>

No Estado brasileiro a laicidade foi analisada por Nilton de Freitas Monteiro:

A laicidade não é apenas uma questão afeta às religiões. O Estado não assume qualquer tipo de religião ou crença filosófica, sem embargo de optar por valores éticos considerados juridicamente protegidos. Na ciência do direito, por exemplo, há uma séria disputa entre uma visão jurídica “positiva” e uma visão jurídica “jusnaturalismo”. Não caberia ao Estado posicionar-se por esta ou aquela tendência. Do mesmo modo, não cabe ao Estado ser “socialista” ou “liberal”, ou então “marxista-leninista”, como na velha União Soviética. Pode, no entanto, o Estado, mediante métodos democráticos, optar, por exemplo, por uma lei que discipline a repartição dos lucros entre os empregados (uma idéia que alguém poderia julgar socialista) ou uma lei que transfira à iniciativa privada serviços públicos essenciais (algo que seria ligado à visão liberal). O mesmo se diga em relação a determinados valores sociais, que acabam se tornando valores juridicamente protegidos, sem

<sup>70</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6 ed. rev. Coimbra: Livraria Almeida, 1993, p. 314-6.

<sup>71</sup> MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV, direitos fundamentais 3 ed. rev. actual. Coimbra editora. 2000, p. 412.

<sup>72</sup> RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hugues. **Liberdades públicas**. Tradução: Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.538.

embargos de serem dedutíveis de uma visão proveniente desta ou daquela religião. É natural que as ideologias e as crenças influam na sociedade e na elaboração das leis; mas não cabe ao poder públicos assumir este ou aquele conjunto de idéias ou crenas religiosas, de modo direto e explícito.<sup>73</sup>

A abstenção do Estado nas crenças individuais e a neutralidade na definição de uma religião oficial foi objeto de preocupação na atual Constituição, que em seu artigo 19, inciso I, prescreve que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou com seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”, como assevera Maria Lúcia Karam:

O Estado não está “autorizado a adotar uma religião oficial, nem impor qualquer crença, devendo respeitar e tratar todos os indivíduos igualmente, o Estado conseqüentemente não pode legislar com base em pautas ditadas por representantes dessa ou daquela religião.”<sup>74</sup>

A liberdade de crença foi analisada na obra de Canotilho, sob a perspectiva dos direitos fundamentais:

A quebra de unidade religiosa da cristandade deu origem à aparição de minorias religiosas que defendiam o direito de cada um à verdadeira fé. Esta defesa da liberdade religiosa postulava, pelo menos, a ideia de tolerância religiosa e a proibição do Estado em impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial. Por este facto, alguns autores, como G. JELLINEK, vão mesmo ao ponto de ver na luta pela liberdade de religião a verdadeira origem dos direitos fundamentais. Parece, porém, que se tratava mais da ideia de tolerância religiosa para credos diferentes do que propriamente da concepção da liberdade de religião e crença, como direito inalienável do homem, tal como veio a ser proclamado nos modernos documentos constitucionais<sup>75</sup>

<sup>73</sup> MONTEIRO, Nilton de Freitas. **Parâmetro constitucional de ensino religioso nas escolas públicas.** In: **Ensino religioso em escolas públicas: impactos sobre o Estado laico.** Org.: FISCHMANN, Roseli, São Paulo: Factash, 2008, p. 92.

<sup>74</sup> KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 5.

<sup>75</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional.** 6 ed. rev. Coimbra: Livraria Almeida, 1993, p. 503.

A liberdade de crença autoriza o indivíduo a escolher uma religião, bem com a não escolher nenhuma.<sup>76</sup> Essa escolha não poderá ser influenciada por ações estatais<sup>77</sup>.

Neste contexto, é ofensivo a liberdade de crença o emprego de símbolos religiosos em repartições públicas. Isto é:

A decisão por ter ou não ter uma crença é, assim, assunto do indivíduo, e não do Estado. O Estado não pode nem lhe prescrever nem lhe proibir uma crença ou religião. Faz parte da liberdade de crença, porém, não somente a liberdade de ter uma crença, mas também a liberdade de viver e comportar-se segundo a própria convicção religiosa [...].

A liberdade de crença garante, especialmente, a participação em atos litúrgicos que uma crença prescreve ou na qual encontra expressão. A isso corresponde, no sentido oposto, a liberdade para não participar de atos litúrgicos de crença não compartilhada. Essa liberdade refere-se, do mesmo modo, aos símbolos por meio dos quais uma crença ou uma religião se apresenta.

O Art. 41 GG [que protege a liberdade de crença] deixa a critério dos indivíduos decidir quais símbolos religiosos serão por ele reconhecidos e adorados e quais serão rejeitados. Em verdade, não tem ele direito, em uma sociedade que dá espaço a diferentes convicções religiosas, a ser poupado de manifestações religiosas, atos litúrgicos e símbolos religiosos que lhe são estranhos.

Deve-se diferenciar disso, porém, uma situação criada pelo Estado, na qual o indivíduo é submetido, sem liberdade de escolha, à influência de uma determinada crença, aos atos nos quais esta se manifesta, e aos símbolos por meio dos quais ela se apresenta [...].

---

<sup>76</sup> Neste ponto, ressalta-se: "(...) sob o ângulo de forma de expressão de liberdade religiosa, o ensino religioso nas escolas públicas se submete ao regime jurídico que sobre esta recai ou seja, nesse campo essa liberdade significa o direito de o aluno ter ensino religioso, optar pelo ensino de uma ou outra religião, de não freqüentar nenhum ensino de religião ; a vedação de o Estado impor determinada confissão religiosa ao aluno que não a queria professar; o direito permanente de mudar de opção no tocante ao ensino religioso; a vedação de o Estado interferir no que concerne ao conteúdo ou forma de ministrar a religião ou ingerir nas práticas dela exteriorizadas. FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Registro histórico documental: Parecer Jurídico apresentado ao Governador do Estado de São Paulo (a questão do ensino religioso nas escolas públicas).** In: **Ensino religioso em escolas públicas: impactos sobre o Estado laico.** Org.: FISCHMANN, Roseli, São Paulo: Factash, 2008." p . 62

<sup>77</sup> Maria Lúcia Karam assevera que "o Estado não pode impedir a livre adoção de uma religião e suas práticas, individuais ou coletivas. Ao contrário, tem de garanti-las, para assim garantir a liberdade individual. Mas, da mesma forma, não pode obrigar, nem constranger, nem induzir ninguém a seguir os preceitos e práticas de qualquer religião, pois, se o fizer, estará igualmente violando a liberdade individual". KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade:** o direito à vida, a eutanásia e o aborto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 6.

O Estado, no qual convivem seguidores de convicções religiosas e ideológicas diferentes ou mesmo opostas, apenas pode assegurar suas coexistências pacíficas quando ele mesmo se mantém neutro nas questões religiosas<sup>78</sup>.

Na mesma sintonia<sup>79</sup>, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco analisam os valores prescritos no artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988:

A laicidade do Estado não significa, por certo, inimizade com a fé. Não impede a colaboração com confissões religiosas, para o interesse público (CF, art. 19, I). A sistemática constitucional acolhe, mesmo, expressamente, ação conjunta dos Poderes Públicos no âmbito de cultos religiosos, como é o caso da extensão de efeitos civis ao casamento religioso. Nesse sentido, não há embaraço – ao contrário, parecem bem-vindas, como ocorre em tantos outros países – a iniciativa como a celebração de concordata com a Santa Sé, para a fixação de termos de relacionamento entre tal pessoa de direito internacional e o país, tendo em vista a missão religiosa da Igreja de propiciar o bem integral do indivíduo, coincidente com o objetivo da República de “promover o bem de todos” (art. 3º, IV, da CF). Seria erro grosseiro confundir acordos dessa ordem, em que se garantem meios eficazes para o desempenho da missão religiosa da Igreja, com a aliança vedada pelo art. 19, I, da Constituição. A *aliança* que o constituinte repudia é aquela que inviabiliza a própria liberdade de crença, assegurada no art. 5º, VI, da Carta, por impedir que outras confissões religiosas atuem livremente no País.<sup>80</sup>

<sup>78</sup> MARTINS, Leonardo (Org.). **Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão**. Coletânea original: Jürgen Schwabe. Tradução: Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro, Vivianne Geraldine Ferreira. Montevideo: Konrad Adenauer Stiftung, 2006, p. 372-3.

<sup>79</sup> O Ministério Público Federal ingressou com ação civil pública para retirada de símbolos religiosos nas repartições públicas, fundamentando na neutralidade do Estado. Foi negada a liminar, pois a Juíza da 3ª Vara Cível Federal da Subseção Judiciária de São Paulo entendeu que o Brasil possui formação histórico-cultural cristã e, a presença de símbolos religiosos em repartições públicas não ofende a liberdade de crença, “eis que para os agnósticos ou que professam crença diferenciada, aquele símbolo nada representa assemelhando-se a um quadro ou escultura, adereços decorativos”. Ação Civil Pública nº 2009.61.00.017604-0. Contrariando a tese ofertada nos autos descritos, Kildare Gonçalves Carvalho indica que as “cláusulas constitucionais revelam que o Estado Brasileiro, embora laico, não é ateu, pois convive com símbolos que expressam valores culturais brasileiros, ao possibilitar a prática de atos de fé professada pela maioria da população brasileira ou por uma porção significativa dela, não sendo, o que justificaria a possibilidade de exibição de crucifixos ou de imagens sagradas em lugares públicos.” CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 784.

<sup>80</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 409.

Concedendo à pessoa o direito de liberdade de crença, o artigo 5º da Constituição de 1988 estabeleceu textualmente que “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantia, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”<sup>81</sup> (inciso VI) e, conseqüentemente “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa<sup>82</sup>, fixada em lei” (inciso VIII)<sup>83</sup>.

Neste mister, o inciso VIII, do artigo 5º da Constituição de 1988 prescreve a chamada escusa de consciência, que é conceituada nas palavras de Celso Ribeiro Bastos:

[é] o direito reconhecido ao objetor de não prestar o serviço militar nem de engajar-se no caso de convocação para a guerra, sob o fundamento de que a atividade marcial fere as suas convicções religiosas ou filosóficas. É verdade que o Texto fala em ‘eximir-se de obrigação legal a todos imposta’, e não especificamente em ‘serviço militar’. É fácil verificar-se, contudo, que a hipótese ampla e genérica do Texto dificilmente se concretizará em outras situações senão aquelas relacionadas com os deveres marciais do cidadão (...). Na redação atual, fica certo que em primeiro lugar há uma possibilidade de invocação ampla da escusa de consciência. Mas desde que feita valer para evadir-se o interessado de uma obrigação imposta a alguns ou a muitos, mas não a todos. É o que deflui a primeira parte do dispositivo: ‘ninguém será privado de qualquer dos seus direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política’. A regra não prevalece se a invocação se der diante de obrigação legal a todos imposta. Aqui o Texto oferece a possibilidade de uma prestação alternativa fixada em lei. Esta não apresenta ainda um cunho sancionatório. Limita-se a constituir uma forma alternativa de cumprimento da obrigação. Caso, contudo, haja recusa ainda do cumprimento, aí sim é que se abre a oportunidade para aplicação de

---

<sup>81</sup> Dissertando sobre a liberdade de crença Bulos salienta que “a liberdade de consciência é a liberdade de foro íntimo; igualmente o é a liberdade de crença. Ambas logram o *status* de livre, porque ninguém pode obrigar outrem a pensar deste ou daquele modo. É facultado a cada um conscientizar-se da concepção ou diretriz de vida que melhor lhe aprouver. Também é inadmissível compelir alguém a acreditar, piamente, nesta ou naquela religião, credo, teoria ou seita, porque a liberdade de crença não permite. Tanto a liberdade de consciência como a liberdade de crença situam-se no plano do intelecto, no recanto mais profundo da alma humana, e a Constituição as declara invioláveis”. BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 5 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 140.

<sup>82</sup> A Lei n. 8.239, de 04/10/1991, versa sobre a prestação de serviço alternativo ao serviço militar em seus artigos 3º e 4º.

<sup>83</sup> *CF*: SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 247.



pena de privação de direitos. De quais? O Texto aponta a resposta no art. 15, IV: perda ou suspensão dos direitos políticos.<sup>84</sup>

Assim, a escusa de consciência é um dos mecanismos que o Sistema Constitucional criou para o livre exercício da liberdade de crença - no caso, liberdade religiosa.<sup>85</sup>

Vale mencionar que a invocação da proteção de Deus descrita no preâmbulo da Constituição de 1988 “não significa que aqueles que não acreditam em Deus não estarão abrangidos pela garantia constitucional”<sup>86</sup>, já que o Texto Maior protege e autoriza a criação de qualquer culto religioso, bem como protege a liberdade do indivíduo de optar em não escolher qualquer religião. E, nesse sentido, o STF entendeu que ele não possui eficácia jurídica (força normativa), tanto que as Constituições estaduais não estão obrigadas a transcrever a expressão *sob a proteção de Deus* em seu conteúdo.<sup>87</sup>

Nesse mister, Alexandre de Moraes versa sobre a subjetividade do preâmbulo:

[...] o Estado brasileiro, apesar de laico, não é ateu, como comprova o preâmbulo constitucional, e, além disso, trata-se de um direito subjetivo e não de uma obrigação, preservando-se, assim, a plena liberdade religiosa daqueles que não professam nenhuma crença.<sup>88</sup>

<sup>84</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 2001-2.

<sup>85</sup> Nesse mesmo sentido: “a objeção de consciência [ou escusa] é a recusa ao cumprimento dos deveres incompatíveis com as convicções morais, filosóficas e políticas, e se fundamenta na liberdade de consciência e de crença, confundindo-se com a dignidade pessoal. O Estado não tem o poder de ingerência em assuntos privativos da consciência individual, não alcançando, portanto, o foro íntimo e a privacidade da pessoa.

A escusa de consciência abrange qualquer obrigação coletiva que conflite com crença religiosa, convicção filosófica ou política, como a obrigação de se alistar e de votar, para os maiores de 18 e menores de 70 anos, cujas prestações alternativas se acham previstas nos arts. 7º e 8º do Código Eleitoral (justificação ou pagamento ou pagamento de multa pecuniária)”. CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo**. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 776.

<sup>86</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 99.

<sup>87</sup> “Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa”. ADI 2076/DF, rel. Min Carlos Velloso, j. 15/8/2002.

<sup>88</sup> MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 123.

O preâmbulo da Constituição de 1988 traduz o entendimento de que o Brasil não é um Estado ateu, isto é, há igualdade entre as diversas e diferentes religiões, enquanto o artigo 19, inciso I, do Texto Constitucional determina a laicidade do Estado, bem como a proibição de embaraço aos cultos religiosos, como esclarecem Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco:

O Estado brasileiro não é confessional, mas tampouco é ateu, como se deduz do preâmbulo da Constituição, que invoca a proteção de Deus. Admite igualmente, que o casamento religioso produza efeitos civis, na forma o disposto em lei (...) a laicidade do Estado não significa, por certo, inimizade com a fé.<sup>89</sup>

Nesse mister, não há conflito entre o preâmbulo e o artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988, visto que a expressão *sob a proteção de Deus* possui um caráter subjetivo.

### 1.2.2 Liberdade de culto e de organização religiosa

Como consequência da liberdade de crença, a liberdade de culto prevê que a externalização espiritual necessita de um local físico para sua manifestação<sup>90</sup>, isto é, a liberdade de culto é a exteriorização pública (popular) da liberdade de crença, bem como é o suporte para manifestação da liberdade de cultuar a religião escolhida, anteriormente, pela pessoa humana. Em outras palavras:

A religião não pode, como de resto acontece com as demais liberdades de pensamento, contentar-se com a sua dimensão espiritual, isto é: enquanto realidade ínsita à alma do indivíduo. Ela vai procurar necessariamente uma externalização, que, diga-se de passagem, demanda um aparato, um ritual, uma solenidade, mesmo que a manifestação do pensamento não requer necessariamente<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 408-9.

<sup>90</sup> A liberdade de crença não necessita de um local para sua manifestação ou exercício, ao contrário da liberdade de culto que necessita de um local para sua externalização, já que se trata de manifestação coletiva ou popular (pública)

<sup>91</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 54.

A exteriorização da liberdade de crença e a proteção quanto realização do culto, assegura os locais destinados à externalização da liberdade de crença, isto é, os templos:

[...] a liberdade de culto, forma outra porque se extravasam as crenças íntimas (art. 5º, VI). A liberdade do culto religioso é garantida, bem como os locais de seu exercício e as liturgias, na forma determinada pela lei. Assim, a lei definirá o modo de proteção dos locais consagrados aos cultos e às cerimônias<sup>92</sup>.

*Liberdade de culto:* a religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é simples adoração a Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida.<sup>93</sup>

A liberdade de culto fortalece a liberdade de crença, pois na vigência da Constituição Imperial 1824 previa-se a liberdade de crença, mas se negava a liberdade de culto pública, já que a exteriorização da religião que não fosse a católica somente poderia ocorrer na privacidade do lar do cultuador.<sup>94</sup> Com a Proclamação da República, passou-se a proteger não somente a liberdade de crença, mas também o local do culto. O artigo 5º, inciso VI, da atual Constituição prescreve, taxativamente, a liberdade de culto e a proteção aos locais da exteriorização da liberdade de crença. Essa proteção inibe o ataque fiscal do Estado. Isto é, a liberdade de culto é assegurada pela Constituição de 1988, que veda qualquer obstáculo quanto à manifestação da liberdade de crença.<sup>95</sup>

A externalização da liberdade de crença não é absoluta, já que a prática de liturgias não pode afrontar valores e regras sociais já impostas pela sociedade. O culto deve

<sup>92</sup> FERREIRA FILHO, Manoel. **Curso de direito constitucional**. 33. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 300.

<sup>93</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 248 - grifo do original.

<sup>94</sup> Celso Ribeiro Bastos ensina que “na época [do império], só se reconhecia como livre o culto católico. Outras religiões deveriam contentar-se com celebrar um culto doméstico, vedada qualquer forma exterior de templo”. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 199.

<sup>95</sup> Cf: SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 249. Nesse sentido: “A liberdade é de culto, o que significa dizer que pode ser exercida em princípio em qualquer lugar e não necessariamente nos templos, embora sejam estes a gozar de imunidade fiscal [...]”. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 54.

ser exercido em harmonia com os demais direitos fundamentais, evitando-se a colisão com outro direito fundamental<sup>96</sup>, já que não é permitido ao Estado sobrepor a liberdade de culto a outros valores também protegidos pelo Sistema Constitucional, como a proteção à vida e à dignidade da pessoa humana.<sup>97</sup>

A liberdade de crença e de culto tornou o Brasil um Estado laico, autorizando o nascimento, em território nacional, de várias religiões, isto é, foi conferida a igualdade plena entre os cultos religiosos. Essa liberdade permitiu a constituição e funcionamento dos cultos sob a máscara da personalidade jurídica prevista pela legislação civilista<sup>98</sup>, isto é, as organizações religiosas “funcionam sob o manto da personalidade jurídica que lhes é conferida nos termos da lei civil, conforme prescreve o § 1º, do artigo 44, do Código Civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:  
(...)

IV - as organizações religiosas;  
(...)

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

Com o reconhecimento dos cultos através da personalidade jurídica conferida pelo ordenamento jurídico, nasce o dever jurídico do Estado de não impor dificuldades e/ou embaraços na criação de organizações religiosas<sup>99</sup>, haja vista a obrigação constitucional do Estado de não embaraçar a criação de entidades religiosas através da tributação de impostos sobre templos religiosos<sup>100</sup>, a qual será melhor explanada no último capítulo.

<sup>96</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 199.

<sup>97</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 54.

<sup>98</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 199.

<sup>99</sup> Cf. SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 249.

<sup>100</sup> Neste ponto: “o princípio fundamental é o da não-colocação de dificuldades e embaraços à criação de igrejas. Pelo contrário, há até um manifesto intuito constitucional de estimulá-las, o que é

O não embaraço não significa a possibilidade de criação de templos religiosos pelo próprio Estado<sup>101</sup>, já que há proibição de criação de templos religiosos pelo Estado, que, entretanto, tem o dever de não constranger, não embaraçar, não dificultar a criação e a manutenção dos templos religiosos pelas organizações religiosas.

Trabalhando na mesma sintonia, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins aduzem:

A liberdade religiosa consiste na livre escolha pelo indivíduo da sua religião. No entanto, ela não se esgota nessa fé ou crença. Demanda uma prática religiosa ou culto como um dos seus elementos fundamentais, do que resulta também inclusa, na liberdade religiosa, a possibilidade de organização desses mesmos cultos, o que dá lugar às igrejas. Esse último elemento é muito importante, visto que da necessidade de assegurar a livre organização dos cultos surge o inevitável problema da relação destes com o Estado.<sup>102</sup>

Note-se que dever de não embaraçar e de não constranger a criação e manutenção dos templos religiosos pelo Estado não significa que exista vínculo de dependência ou aliança, como preceitua o artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988 que proíbe, textualmente, qualquer vínculo direto entre o Poder Público e as organizações religiosas<sup>103</sup>.

No entanto, o artigo 5º, inciso VII, da Constituição de 1988 prescreve que “é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades

---

evidenciado pela imunidade tributária de que gozam”. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 55.

<sup>101</sup> Cf: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 55.

<sup>102</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 52.

<sup>103</sup> Salienta-se que o Estado brasileiro, por força do artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988 está proibido de manter qualquer aliança com cultos religiosos. Assim, inexistente a possibilidade de aliança com a Igreja Católica, porém há permissão do Texto Constitucional de aliança diplomática com a Santa Sé, quando está figurar como Estado e não como igreja. Essa proibição prescrita no artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988 não escapou do crivo de Celso Ribeiro Bastos que explica que “o referido preceito impede relações de dependência ou aliança entre o Estado e as igrejas, o que não exclui vínculos diplomáticos com a Santa Sé, que no caso comparece como Estado e não como Igreja”. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 200.

civis e militares<sup>104</sup> de internação coletiva<sup>105</sup>, ou seja, poderá ocorrer colaboração entre o Estado e as organizações religiosas, nos termos da lei. Essa colaboração deve trilhar o caminho da igualdade, já que o Estado não poderá privilegiar uma religião em detrimento de outra. Assim, não há prestação de assistência religiosa pelo Estado, face ao seu caráter laico, mas tal prestação deverá ser realizada pelas organizações religiosas. Neste pensar, Anna Cândida de Cunha Ferraz pacifica o assunto em foco:

[o artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988] indica, com segurança, a adoção, no Brasil, da separação entre Estado e Religião, já de pronto revela, também, que o modelo adotado é o da separação atenuada: de um lado, porquanto toca de perto o problema da liberdade de consciência e de crença, admitindo os cultos religiosos; de outro, vez que determina a neutralidade do Estado, no sentido de não subvencionar ou não adotar cultos religiosos, bem como não embaraçar-lhes o funcionamento, proibindo qualquer dependência ou aliança entre os cultos e seus representantes, ressalvando, apenas, na forma da lei, a colaboração de interesse público.<sup>106</sup>

Neste mister, a Constituição de 1988 protege a liberdade de crença e culto, bem como às organizações religiosas. A liberdade de culto é a exteriorização popular da liberdade de crença e está assegurada a sua manifestação. O impedimento de embaraço é traduzido nas palavras de Kildare Gonçalves Carvalho:

A Constituição assegura, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva (art. 5º, VII), mas no artigo 19, I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (vedações de natureza federativa) estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. E para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião, o texto constitucional instituiu a imunidade de impostos sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, b).<sup>107</sup>

<sup>104</sup> A Lei n. 6.923, de 29/06/1981, prescreve sobre o Serviço de Assistência Religiosa nas Forças Armadas — SARFA.

<sup>105</sup> A Lei n. 9.982, de 17/07/2000 prescreve sobre a prestação de assistência religiosa nas entidades hospitalares públicas e privadas, bem como nos estabelecimentos prisionais civis e militares.

<sup>106</sup> FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Registro histórico documental:** Parecer Jurídico apresentado ao Governador do Estado de São Paulo (a questão do ensino religioso nas escolas públicas). In: **Ensino religioso em escolas públicas:** impactos sobre o Estado laico. Org.: FISCHMANN, Roseli, São Paulo: Factash, 2008, p. 51

<sup>107</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional:** Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p.784.

Dessa forma, essa proteção não se limita somente à possibilidade de externalização do pensamento religioso, estendendo-se também aos locais da prática de liturgias. Impõe-se ao Estado o dever de não embaraçar e não restringir o exercício regular dos cultos religiosos.

## 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 Imunidade tributária

Definidos o conceito de direitos fundamentais e o alcance da liberdade de crença, de culto e de organização religiosa, faz-se mister verificar, desde suas origens até a positivação na Ordem Constitucional vigente, o fenômeno jurídico da imunidade tributária para, então, produzir análise crítica do conceito de imunidade tributária, à luz da doutrina pátria, já que há discrepância quanto ao seu o conceito, alcance e eficácia.

#### 2.1.1 *Evolução história nas Constituições brasileiras*

A Constituição de 1824 não estatui a imunidade tributária no Brasil, entretanto fermentou-a, assim como o princípio da capacidade contributiva (igualdade tributária), já que trazia em seu Texto que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres” (artigo 179, inciso XV<sup>108</sup>). O inciso XVI do mesmo dispositivo dispunha: “ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública”, abolindo os privilégios da chamada Nobreza e prevendo “a manutenção de ‘privilégios essenciais’”<sup>109</sup>, originando o conceito pátrio de imunidade tributária. Os incisos XXXI<sup>110</sup> e XXXII<sup>111</sup>, do artigo 179, ditavam que inexistiria cobrança de *tributos* para garantia da prestação de serviço público de socorro e instrução primária cidadãos.<sup>112</sup>

---

<sup>108</sup> “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

<sup>109</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.

<sup>110</sup> “A Constituição também garante os socorros públicos”.

<sup>111</sup> “A Instrução primaria, e gratuita a todos os Cidadãos.”

<sup>112</sup> Cf.: COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28



A Constituição republicana de 1891 previa expressamente a imunidade entre os Entes Federativos<sup>113</sup> e dos templos religiosos. Esta imunidade foi introduzida no Sistema Constitucional através da obra de Ruy Barbosa, então redator dos dispositivos (artigos, 9º, 10º e 11<sup>114</sup>), conforme leciona Regina Helena Costa:

A carta de 1891 contempla, originariamente, a “isenção” da produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar (art. 9º, 2º, § 2º), além de vedar aos Estados e à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água que transportarem, bem como de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (art. 11, 1º e 2º). A imunidade recíproca entre Estados-membros e União (art. 10) [...].<sup>115</sup>

A Constituição de 1934 reiterou a proibição quanto ao embaraço dos cultos religiosos (artigo 17, inciso II<sup>116</sup>) e a não tributação dos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão” (artigo 17, inciso VIII). Estatuíu, ainda, o que viria a ser conhecido como *princípio da ilimitação do tráfego de pessoas ou bens*, evitando a tributação na locomoção de bens ou pessoas em todo território nacional, não importando o meio de transporte (artigo 17, inciso IX<sup>117</sup>). Quanto à imunidade entre os Entes Federativos, o Texto Constitucional incluiu os Municípios (artigo 17, X e parágrafo único<sup>118</sup>), e outorgou imunidade às profissões de jornalista, escritor

<sup>113</sup> Nesse período o pacto federativo não incluía os Municípios, pois entendiam não possuir autonomia.

<sup>114</sup> “Artigo 9º: É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

(...)

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”;

“Artigo 10º: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente;” “

Artigo 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1º ) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2º ) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”.

<sup>115</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28

<sup>116</sup> “Artigo 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”.

<sup>117</sup> “cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem”.

<sup>118</sup> “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão. Parágrafo único - A proibição

professor (artigo 113, item 36<sup>119</sup>), bem como a proibição de tributação sobre a renda cedular de imóveis (artigo 6º, inciso I, alínea c<sup>120</sup>).

A Constituição de 1937 retrocedeu quanto ao tema imunidades tributárias e manteve exclusivamente a imunidade dos cultos religiosos (artigo 32, alínea b<sup>121</sup>), retirando, por conseguinte, as demais imunidades constantes da Constituição anterior. A omissão constitucional somente foi solucionada com a Emenda Constitucional nº 9, de 1945, que inclui a imunidade entre os Entes Federativos (artigo 32, alínea c<sup>122</sup>).

A Carta Constitucional de 1946 imunizava<sup>123</sup> do imposto de consumo os bens que a lei infraconstitucional classificasse como *mínimo indispensável* para “a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”<sup>124</sup> (artigo 15, §1º<sup>125</sup>). O mínimo indispensável seria o embrião do princípio da seletividade (essencialidade) vinculado pela atual Constituição ao ICMS e IPI. A Carta de 1946 também ratificou a imunidade recíproca (artigo 31, inciso V, alínea a<sup>126</sup>) e dos templos de qualquer culto. A Constituição de

constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.”

<sup>119</sup> “Artigo 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor”.

<sup>120</sup> “Artigo 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

(...)

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis”.

<sup>121</sup> “Artigo 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

(...)

b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”

<sup>122</sup> “Artigo 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

(...)

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros”.

<sup>123</sup> O Texto original previa a imunidade com a terminologia *isenção*.

<sup>124</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 29.

<sup>125</sup> “Artigo 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

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

<sup>126</sup> “Artigo 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V - lançar impostos sobre:

(...)

1946, pela primeira vez, previu as imunidades dos partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (artigo 31, inciso V, alínea *b*<sup>127</sup>), do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (artigo 31, inciso V, alínea *c*<sup>128</sup>). O “art. 203 imunizava, em relação aos gravames diretos, os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas, imunidade que veio a ter seu alcance limitado pela Emenda Constitucional 9, de 1964, dela excluindo os impostos reais”.<sup>129</sup>

A Emenda Constitucional nº 10, de 1964, imunizou de impostos os proprietários de terras no caso de desapropriação com fins de reforma agrária<sup>130</sup>. Com o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1964 foi reformulado o Sistema Tributário Constitucional, unificando seus dispositivos, semelhante ao Sistema atual (artigo 2º, alínea *a* a alínea *d*, e §§ 1º e 2º):

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

---

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

<sup>127</sup> “Artigo 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...)

V - lançar impostos sobre: (...)

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”.

<sup>128</sup> “Artigo 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...)

V - lançar impostos sobre: (...)

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

<sup>129</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 29.

<sup>130</sup> “Artigo 147 – (...) § 1º Para os fins previstos neste artigo, a União poderá promover desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento da prévia e justa indenização em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, segundo índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, resgatáveis no prazo máximo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação a qualquer tempo, como meio de pagamento de até cinquenta por cento do Imposto Territorial Rural e como pagamento do preço de terras públicas. (...)

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

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto na letra a, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes<sup>131</sup>.

§ 2º O disposto na letra a, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.

A Constituição de 1967 não retirou as imunidades previstas pelo Texto Constitucional anterior (artigo 20, inciso III, alíneas *a* a *d* e § 1º<sup>132</sup>). A nova Ordem Constitucional vigente à época aumentou a eficácia da imunidade sobre o papel, posto que o Texto anterior ditava que o papel gozaria da imunidade se fosse destinado à impressão de jornais, e agora passou a imunizar também os livros, os jornais e os períodos.<sup>133</sup> O Texto instituiu, também, imunidade de imposto sobre: (i) a

<sup>131</sup> A Emenda Constitucional 18, de 1965 inovou, não somente na aglutinação do Sistema Tributário Constitucional, mas também por incluir como hipótese de imunidade recíproca o patrimônio, a renda e os serviços públicos das autarquias.

<sup>132</sup> “Artigo 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.”

<sup>133</sup> Cf.: COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 30.

propriedade territorial rural sobre pequenas glebas rurais (artigo 22, § 1º<sup>134</sup>); e (ii) transmissão de bens imóveis e sobre direitos reais de garantia (artigo 24, inciso I<sup>135</sup>).

A Emenda Constitucional 1, de 1969, apesar da quantidade de modificações manteve em sua totalidade as imunidades previstas anteriormente em seu artigo 19, inciso III<sup>136</sup>, e introduziu várias outras imunidades tributárias, como bem salienta Regina Helena Costa:

[...] a imunidade excludente de outros tributos além do Imposto específico sobre a Produção, Importação, Circulação ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica (art. 21, VIII); as referentes ao Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas (art. 21, § 6º), ao Imposto sobre direitos Reais de Garantia (art. 23, I); ao Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como a Transmissão de Bens ou Direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis (art. 23, § 3º); e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 23, § 7º).<sup>137</sup>

O Texto Constitucional de 1988, chamado de Constituição Cidadã, praticamente manteve as imunidades tributárias estampadas anteriormente, mas inovou quanto à inclusão de outras pessoas no *uso* e *gozo* do instituto, quais sejam: (i) as fundações dos partidos políticos; (ii) entidades sindicais de trabalhadores; e (iii) fundações

<sup>134</sup> “Artigo 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

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

<sup>135</sup> “Artigo 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I- transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis”.

<sup>136</sup> “Artigo 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III – instituir impôsto sôbre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) os templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei;
- d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sôbre imóvel objeto de promessa de compra e venda”.

<sup>137</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 30.

instituídas e mantidas pelo Poder Público. O artigo 150 da Constituição de 1988 incluiu a expressão “sem fins lucrativos” para instituições de educação e de assistência social:

[C.F./88] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - 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 breve histórico da imunidade tributária no Brasil representa uma evolução no Subsistema Tributário Constitucional, já que o instituto da imunidade tributária é garantia de vários direitos fundamentais, tais como: (i) imunidade recíproca - pacto federativo; (ii) imunidade dos templos de qualquer culto - liberdade de crença, culto e organização religiosa; (iii) imunidade dos partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores e instituições de assistência social ou educacional - direitos estatuídos pelo primeira dimensão (liberdade) e segunda (igualdade – direitos sociais) dos

direitos fundamentais; (iv) imunidade sobre o livro, jornal e periódico e o papel destinado à sua impressão - liberdade de pensamento, opinião e etc.

### 2.1.2 Imunidade tributária

Primeiramente o vocábulo *imunidade*, nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Na sua acepção etimológica a palavra “imunidade” vem do latim: *immunitas, tatis*. Trata-se de um vocábulo que indica “negação de *munus*” (cargo, função ou encargo). O prefixo *in* oferece a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos ou de *manus*). *Imunitas* ou exonerado de *múnus*, indica liberação de *múnus* ou encargo, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade. Quem não está sujeito a *múnus* tem “imunidade” (*múnus* público é aquilo que procede de autoridade pública, ou da lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinado encargo ou ônus (liberação do *múnus*). (...) O conceito de imunidade relativa a ônus exigidos pelo Estado (ônus fiscais) contém a *mesma* idéia de exoneração ou de dispensa, mas de algo relacionado a “tributos” (*múnus* público). Pela imunidade tributária, pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, deixam de ser alcançados pela tributação.<sup>138</sup>

A doutrina pátria se divide quanto ao conceito exato do instituto da imunidade tributária, impondo uma reflexão profunda sobre o tema sob análise.

O saudoso mestre Aliomar Baleeiro perpetuou a expressão *limitação constitucional ao poder de tributar* firmando o entendimento de que toda imunidade é a “regra de exceção, somente inteligível se conjuga à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão de forma lógica e não sucessiva ao tempo”<sup>139</sup>. Ou seja, o instituto da imunidade limita a atuação do Estado em relação às exigências tributárias, inibindo o dever de recolher impostos. Nesse mesmo entendimento, Hugo de Brito Machado complementa:

<sup>138</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imunidades tributárias e seus novos aspectos**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária, 1988, p. 105-6 - grifo do original.

<sup>139</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 106 (DERZI, Misabel Abreu Machado, em nota de atualização).

[...] imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.<sup>140</sup>

Ocorre que o Texto Constitucional em diversas passagens limita a atuação do Estado, sem contudo instalar no inconsciente do intérprete a idéia de imunidade, já que há outras formas de limitação constitucional que não se enquadram ao tema em análise, como os princípios constitucionais, que além de transportarem carga valorativa, implicam na limitação do poder tributário do Estado, como é observado pelo princípio do não-confisco (artigo 150, inciso IV, CF) que veda, proíbe e limita o poder estatal, porém não inibe a incidência de tributo (dever de pagar), como faz a imunidade tributária.

Nesse prisma, Regina Helena Costa salienta que as imunidades denegam competência dos Entes Federativos, inibindo, por conseguinte, o seu exercício em algumas hipóteses constitucionais. Ainda, os princípios não inibem a competência tributária, pelo contrário, eles orientam e auxiliam a correta aplicabilidade das regras constitucionais impostas, já que estes, em última análise, pressupõem a existência da competência impositiva exercitada.<sup>141</sup>

Assim, a chamada repartição de competências tributárias entrega a cada Ente Federativo a capacidade exclusiva de instituir tributos, excluindo os demais entes dessa competência. Tal repartição impõe, em contrapartida, a incompetência de um Ente Federativo sobre assunto entregue a outro, de modo que o desenho da competência constitucional autoriza o Ente Federativo a tributar e limita a atuação dos demais. Todavia, a distribuição constitucional de competências tributárias não transmite o conceito de imunidade, a qual, em uma primeira análise, inibe a atuação Estatal em um caso concreto, enquanto as repartições de competência encontram-se no campo abstrato das normas constitucionais, como salienta Roque Antonio Carrazza:

---

<sup>140</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 284.

<sup>141</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35.



[...] competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária.<sup>142</sup>

A afirmação taxativa de que as limitações constitucionais ao poder de tributar são imunidades tributárias é inexata. Essa inexatidão terminológica foi analisada por Paulo de Barros Carvalho:

[...] o raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática. Enquanto o constituinte declara que compete à União instituir o imposto sobre produtos industrializados, menciona que é vedado a qualquer dos entes dotados de possibilidade legiferante gravar os livros e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. São expedientes de técnica legislativa utilizados para talhar, com zelo e segurança, a via por onde deverão fluir as medidas inovadoras daquela pessoa, no que tange aos assuntos tributários.<sup>143</sup>

Desta forma, nem toda limitação é imunidade, ou seja, a abstração e orientação normativa e valorativa dos princípios<sup>144</sup>, e a repartição de competências tributárias

<sup>142</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 491 - grifo do original.

<sup>143</sup> CARVALHO, Paulo e Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 310-1.

<sup>144</sup> Relacionando princípios com o instituto da imunidade, Regina Helena Costa aduz que podemos entender imunidade tributária como “um princípio somente seria possível compreendendo-a, genericamente, como norma impositiva do dever do Estado de não tributar certas pessoas, bens e situações em nome do interesse público. Tal opinamento, conquanto tenha o mérito de ressaltar a importância das normas imunizantes dentro do ordenamento jurídico pátrio, ainda não exprime com exatidão, a nosso ver, a autêntica natureza destas. Pensamos que as imunidades não sejam princípios, porque operam diferentemente, destes distanciando-se em razão dos efeitos que

não enquandram-se ao conceito de imunidade tributária. Conjugam-se para demarcar o campo de atuação sobre o qual os Entes Federativos poderão legislar sobre matéria tributária. Assim, a competência legislativa já está devidamente demarcada, antes do seu exercício, inexistindo, por conseguinte, limitação.

Com outro entendimento, Luciano Amaro firma que a imunidade é exclusão da competência tributária:

[...] não quer a Constituição que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em especial). Dessa forma, completando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição **exclui** certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

Por exemplo, a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel de imprensa.

Essas situações dizem-se *imunes*. A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.<sup>145</sup>

Na mesma linha de raciocínio, José Souto Maior Borges<sup>146</sup> entende que a competência tributária já nasce limitada pela exclusão normativa realizada pela imunidade:

[...] ao proceder à repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo tributável reservado à União, Estados-membros, Distrito Federal e

---

provocam". COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

<sup>145</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 148-9.

<sup>146</sup> Para chegar ao conceito de imunidade como exclusão da competência, José Souto Maior Borges entende que "a regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa. A não-incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, de norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador). A não-incidência por imunidade constitucional decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributário". BORGES, José Souto Maior Borges. **Isenções tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 181.

Municípios, certos bens, pessoas e serviços, obstando assim – com limitar o âmbito de incidência da tributação – o exercício das atividades legislativas do ente tributante. Em última análise, ao estabelecer imunidades, a Carta Magna delimita a competência tributária de cada uma das entidades da Federação brasileira. É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitário consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. A rigor, portanto, a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada.<sup>147</sup>

Nesse mesmo entendimento, Kiyoshi Harada descreve<sup>148</sup>:

[...] a imunidade é um instituto de natureza constitucional, destinado a restringir o exercício do poder tributário do Estado. Como **limitação constitucional** é uma vedação, uma inibição para o exercício do poder impositivo do Estado. A Constituição Federal, ao proceder a repartição do poder de tributação, pelo mecanismo da competência tributária, colocou fora do campo de tributação reservado a cada ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) certos bens, serviços ou pessoas. A Carta Política, **sub-limitou**, pois, o campo de tributação, por meio da imunidade. Em outras palavras, cada ente tributante já recebeu a competência tributária de forma restrita não podendo exercer em relação aos bens, pessoas e serviços considerados imunes.<sup>149</sup>

Em contra-ponto, Paulo de Barros Carvalho crítica o conceito de imunidade tributária como exclusão da competência tributária:

A idéia que se contém nesse juízo hospeda idêntico absurdo, apresentado de modo mais grosseiro. A etimologia dos verbos excluir e suprimir fala mais alto que qualquer argumento. De origens latinas, o primeiro vem de *excludere* e todos os significados que se lhe atribuem guardam a acepção de pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista. O outro veio de *supprimere*, com o sentido de

<sup>147</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 207.

<sup>148</sup> José Eduardo Soares de Melo entende da mesma forma: “A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal”. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 127.

<sup>149</sup> HARADA, Kiyoshi. **Imunidade do livro**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 207 – grifo do original.

extinguir, fazer desaparecer, eliminar, anular, cortar, deitar fora. É justamente essa a grandeza semântica que inspira o emprego de exclusão ou supressão do poder tributário, se bem que entre os dois verbos haja sensível diferença sematológica. Ao passo que excluir pressupõe a expulsão de algo que estivera incluído, suprimir traz à mente o ato de anular, de eliminar, de cancelar. O ponto de convergência é a condição de existir alguém, alguma coisa ou algum fato que se inscreva no quadro sotoposto ao poder tributário, razão necessária e suficiente para que seja objeto de exclusão ou de supressão. O exame moderado e objetivo daquilo que a doutrina quer exprimir com o uso desses vocábulos sugere tratamento diferente. Só um apelo direto ao método diacrônico, inerente à investigação histórica, porém incompatível no plano da Ciência do Direito, poderia ter a condão de sustentar raciocínio desse quilate. Carrega dentro de si a suposição de dois instantes cronologicamente distintos: um, em que fossem definidas as faixas de competência tributárias entregues às entidades políticas; outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais (...) no trajeto de tal concepção se levanta um obstáculo intransponível: a análise do fenômeno jurídico, em termos dogmáticos, é, substancialmente, de natureza sincrônica. (...) a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.<sup>150</sup>

Entender exclusão de competência impositiva como sinônimo de imunidade<sup>151</sup> leva a um grave erro semântico, já que na exclusão há sobreposição de uma norma a outra e, assim, significaria que a norma imunizante estaria adiante ou superior às normas de competência na hipótese de equiparação dos conceitos, o que não se enquadra à distinção semântica traçada neste estudo.<sup>152</sup>

Roque Antonio Carrazza entende que “as normas constitucionais que tratam das *imunidades tributárias* fixam as *incompetências* das pessoas políticas para fazer

<sup>150</sup> CARVALHO, Paulo e Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 313-4.

<sup>151</sup> No mesmo sentido: [a imunidade é] “uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações circunstâncias previstos pelo estatuto supremo”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 167.

<sup>152</sup> No mesmo sentido, Regina Helena Costa entende que a “norma imunizante é uma ‘exclusão’ ou ‘supressão’ da competência tributária significa admitir a preexistência, ou maior velocidade, da (s) norma (s) que outorgam (m) a competência tributária em relação à norma imunizante, como se ambas não atuassem em sincronia, ferindo, desse modo, o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa (...)”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 43.

incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja por que realizam certos fatos (...)”<sup>153</sup> e complementa:

Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a *incompetência* das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato determinado. Impõe-lhes, de conseguinte, o dever de se absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

É imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações prestigiadas para Carta Magna, encontra-se fora do alcance da entidade tributante. Esta, em função da regra constitucional imunizante, é *incompetente* para tributá-la, até porque as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata.<sup>154</sup>

Compartilhando tal entendimento, Paulo de Barros Carvalho também entende que as imunidades tributárias estabelecem a incompetências dos Entes Federativos, inibindo a expedição de regras instituidoras de tributos.<sup>155</sup>

Na mesma linha de raciocínio, Regina Helena Costa entende que a imunidade tributária pode ser definida da seguinte forma:

[..] como a *exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.*<sup>156</sup>

Nessa seara, a imunidade não se enquadra como norma constitucional impeditiva de atribuição de competência, mesmo que o efeito social (e não jurídico) seja a não-tributação, já que é um mecanismo jurídico constitucional que compõe a competência. Assim, a imunidade não restringe a atuação dos Entes Federativos, pelo contrário, ela é o instrumento utilizado pelo Legislador Constituinte para desenhar as competências impositivas em conjunto com a entrega das

<sup>153</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 707 - grifo do original.

<sup>154</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 709 - grifo do original.

<sup>155</sup> Cf.: CARVALHO, Paulo e Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 341.

<sup>156</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52 - grifo do original.

competências tributárias<sup>157</sup>, ou seja “as regras imunizantes não limitam a competência tributária; são normas constitucionais que foram inseridas na ordem jurídica positiva no mesmo instante em que foram editadas as de competência”<sup>158</sup>.

Logo, a regra imunizante nasceu em conjunto com as regras de competência, trabalham no mesmo sentido e ao mesmo tempo e, se forem adotadas as teorias impeditivas, limitativas e proibitivas significa afirmar que as imunidades possuem capacidade normativa superior (eficácia) às regras de competência e que nasceram posteriormente a criação destas, impedindo-as ou repelindo-as - o que não é o caso, já que foram promulgadas, criadas e normatizadas no mesmo instante pelo Poder Constituinte Originário.

Assim, firma-se o entendimento que se um Ente é incompetente para instituir determinado tributo por falta de competência (exemplo, um quarto imposto municipal), a mesma sorte tem a imunidade, já que esta traduz na impossibilidade de tributar, da mesma forma que a incompetência *literal* (ausência de Poder de Tributar) impossibilita a tributação pelos Entes Políticos.

Vale afirmar que a imunidade é norma jurídica que integra a competência tributária, ou seja, se determinado evento está imunizado é o mesmo que afirmar que o Ente Político não possui competência para legislação sobre determinado evento, ou seja, a imunidade é parcela integrante da repartição das competências tributárias, não sendo uma proibição, ou uma limitação<sup>159</sup>, mas parte da construção da própria competência tributária.

---

<sup>157</sup> Cf.: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 102-3.

<sup>158</sup> CHIESA, Clélio. **Imunidades e normas gerais de direito tributário**. In: **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 931.

<sup>159</sup> Nesse mesmo sentido: “As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o de limitar o poder de tributar”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 252.

Assim, a imunidade não impede a tributação, pois ela não é norma proibitiva, mas sim estrutural<sup>160</sup>, que auxilia na organização da competência. Neste enredo, a imunidade e o Poder de Tributar se entrelaçam para *desenhar e explicar o campo de competência tributária que foi entregue aos Entes Federativos em ocasião da promulgação da Constituição de 1988*. Com essa afirmação, pode-se entender que a imunidade é parcela integrante da formação da competência tributária.

A imunidade, como toda norma jurídica que atribui competência, possui em seu corpo abstrato um antecedente normativo e um conseqüente. Para o bom entendimento da exposição, se faz necessário conceituar antecedente e conseqüente:

[antecedente] é a descrição legal de um fato: é a fórmula hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera 'previsão legal (a lei por definição abstrata, impessoal e geral)<sup>161</sup>.

[já o conseqüente] é um vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.<sup>162</sup>

---

<sup>160</sup> Sobre as normas de estrutura, Norberto Bobbio ensina: "Tomemos agora um ordenamento estatal moderno. Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente a regular a conduta de pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas. Começemos pela Constituição. Numa Constituição, como a italiana, há normas que atribuem diretamente direitos e deveres aos cidadãos, como as que dizem respeito aos direitos de liberdade; mas existem outras normas que regulam o processo através do qual o Parlamento pode funcionar para exercer o Poder Legislativo e, portanto, não estabelecem nada a respeito de pessoas, limitando-se a estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas poderão ser emanadas. Quanto às leis ordinárias, também elas não são todas diretamente dirigidas aos cidadãos; muitas, como as leis penais e grande parte das leis de processo, têm a finalidade de oferecer aos juízes instruções sobre o modo através do qual eles devem produzir as normas individuais e concretas que são as sentenças; não são normas de condutas, mas normas para a produção de outras normas; é a presença e freqüência dessas normas que constituem a complexidade do ordenamento jurídico; e somente o estudo do ordenamento jurídico nos faz entender a natureza da importância dessas normas. Do ponto de vista formal, a teoria da norma jurídica havia parado na consideração das normas como imperativos, entendendo por imperativo a ordem de fazer ou não fazer. Se levarmos em consideração também as normas para a produção de outras normas, devemos colocar, ao lado as imperativas, entendidas como comandos de fazer ou de não fazer, e que poderemos chamar de *imperativas de primeira instância, as imperativas de segunda instância*, entendidas como comandos de comandar etc". BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9 ed. Brasília:UnB, 1997, p. 47 - grifo do original.

<sup>161</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 53.

<sup>162</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282-3.

[ou seja:] o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato<sup>163</sup>.

Definidos os conceitos, deduz-se, conseqüentemente, que o antecedente normativo da imunidade são os direitos fundamentais expostos na Constituição de 1988, e o seu conseqüente é a composição da competência tributária, para garantia da efetividade de tais direitos<sup>164</sup>. Em outras palavras:

(i) antecedente: pacto federativo, autonomia administrativa e legislativa → conseqüente: imunidade recíproca;

(ii) antecedente: liberdade de crença, culto e organização religiosa → conseqüente: imunidade dos templos de qualquer culto;

(iii) antecedente: liberdade participativa nas decisões estatais/democracia → imunidade partidos políticos;

(iv) antecedente: direitos sociais → conseqüente: imunidade dos sindicatos dos trabalhadores e das instituições de assistência social e educacional;

(v) antecedente: liberdade de pensamento e expressão → imunidade do livro, jornal, periódico e do papel destinado à sua impressão.<sup>165</sup>

---

<sup>163</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 281.

<sup>164</sup> Ricardo Lobo Torres entende que a “imunidade há que ser vista como limitação absoluta ao poder tributário pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação ilimitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade (...)”, todavia, não vislumbramos a intributabilidade gerada para imunidade, mas sim uma composição do Poder de Tributar, já que elas compõe as competência tributária. TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 20.

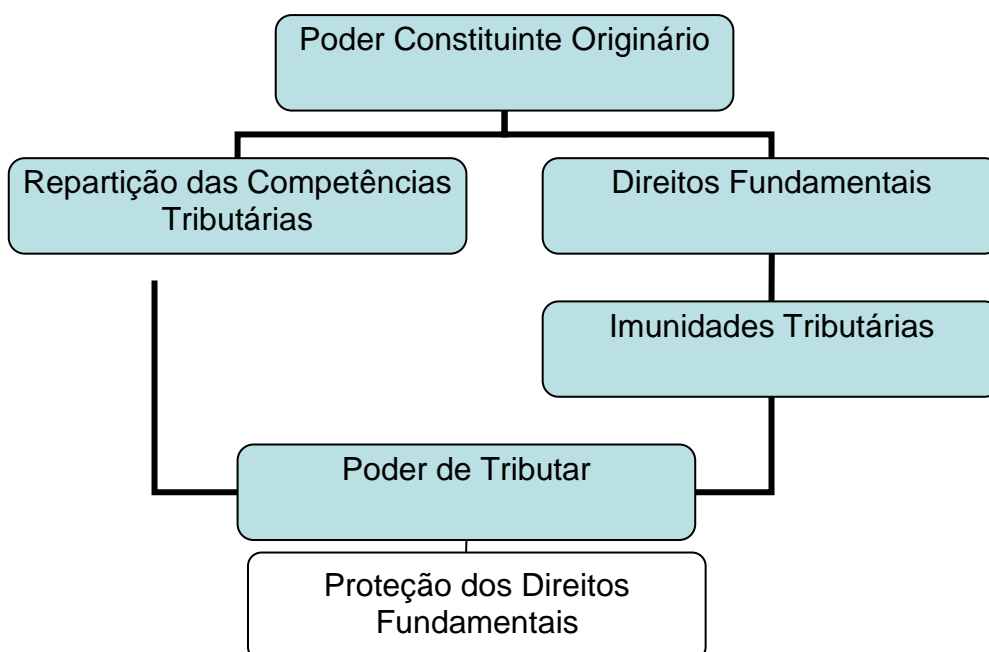
<sup>165</sup> Em outras palavras: “[...] os princípios federativos e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos partidos políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referentes aos livros; que a liberdade de culto é densificada pela imunidade dos templos (...)”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 72.



Sendo as imunidades conseqüências jurídicas dos direitos fundamentais pode-se entendê-las, também, como garantia de proteção desses mesmos direitos. Trilhando no mesmo pensamento, o Ministro Celso de Mello entende que as imunidades são garantias constitucionais:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma.<sup>166</sup>

Neste prisma, a imunidade possui um antecedente que prescreve um direito fundamental e no seu conseqüente normativo há o comando de compor e desenhar a competência impositiva dos Entes Federativos, para assegurar a efetivação dos direitos fundamentais constantes no descritor na norma imunizante. Para melhor ilustrar a afirmativa exposta:



Com os fragmentos expostos, pode-se afirmar que a imunidade é uma conseqüência jurídica dos direitos fundamentais positivados na Constituição de

<sup>166</sup> ADIN 939/DF – RTJ 151/832.

1988<sup>167</sup> que, em conjunto com a repartição das competências tributárias, formaliza a estrutura do Poder de Tributar definindo as competências e as incompetências de cada Ente Federativo sobre determinados fatos prescritos em sede Constitucional, para garantia dos direitos ali prescritos. Essa afirmação é referendada por José Eduardo Soares de Melo:

O objetivo da imunidade é a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações.<sup>168</sup>

A imunidade tributária é também um reflexo dos direitos fundamentais<sup>169</sup> no campo do Direito Tributário<sup>170</sup>, isto é, a imunidade é a norma estrutural que compõe o Poder de Tributar indicando, em conjunto com as repartições de competências tributárias, o campo de atuação dos Entes Federativos para proteção (garantia) dos direitos fundamentais estampados no Texto Constitucional.

## 2.2 Imunidade na Constituição de 1988

Sendo a imunidade tributária um reflexo jurídico-constitucional dos direitos fundamentais é de suma importância uma comparação com os institutos jurídicos da isenção e da não-incidência, pois, no mundo fático, os efeitos jurídicos são

<sup>167</sup> Ou seja: “[...] as liberdades de pensamento, consciência e religião, assim como as referentes à opinião e à expressão, as quais devem ser exercidas sem que entraves de natureza tributária possam apequená-las (art. 5º, IV, VI, da CF). Do mesmo modo, a imunidade dos templos e a imunidade outorgada aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “b” e “d”, da CF), vêm, exatamente, instrumentalizar a proteção desses direitos fundamentais, apresentando-se como legítima aplicação do primado em foco”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 83.

<sup>168</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 126.

<sup>169</sup> Ricardo Lobo Torres sustenta que “se entre *justiça* e *liberdade* há uma certa relação de complementaridade, é claro que a problemática das imunidades se deixará sensibilizar ela idéia de justiça. Embora com peso muito menor que o da liberdade. A mesma coisa vale para a idéia de segurança jurídica, também complementar à liberdade, posto que é, precipuamente, segurança dos direitos individuais. Mas, tirante a liberdade, nenhum desses valores pode fundamentar por si só as imunidades. (...) [Assim] por intermédio das imunidade que as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário”.vTORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 48-50 - grifo do original.

<sup>170</sup> Cf.: COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 82.

assemelhados. Além da imunidade de templos de qualquer culto, a Constituição de 1988 consagrou outras tantas imunidades espalhadas em seu Texto. Sendo assim, a análise proposta trabalhará com as imunidades tributárias prescritas no inciso VI, do artigo 150, da Constituição de 1988, já que as demais normas imunizantes tratam de tributos específicos e em sua grande maioria visam proteger o mercado interno e estão fora do foco do trabalho.

### 2.2.1 *Distinção de imunidade, isenção e não-incidência*

O Texto Constitucional de 1988 não faz menção expressa a imunidade tributária. O Legislador Constituinte preferiu utilizar outras terminologias para indicar a existência do instituto, ainda que em vários trechos da Constituição de 1988 sejam mencionadas as seguintes terminologias: *isenção*, *não-incidência*, *não incide*, entre outras, para referir-se à imunidade.

A imunidade tributária possui seu espaço normativo demarcado em Sede Constitucional; isto é dizer que a imunidade tributária tem sua origem e eficácia assegurada pelo Texto Constitucional<sup>171</sup>, o que não poderia ser diferente, já que são conseqüências expressas dos direitos fundamentais, como bem salienta Paulo de Barros Carvalho:

O universo do direito positivo brasileiro abriga muitas interdições explícitas que, num instante considerado, podem ter o condão de inibir a atividade legislativa ordinária, escala hierárquica em que nascem as regras tributárias em sentido estrito. Tão-somente aquelas que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. O quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu precípuo campo de eleição.<sup>172</sup>

---

<sup>171</sup>Quanto às expressões utilizadas pelo Legislador Constituinte Originário, Regina Helena Costa adverte que “em outras ocasiões, apesar de a Lei Maior empregar o vocábulo ‘isenção’, é de *imunidade* que se está tratando, uma vez que se reporta a situação perfeitamente caracterizada (...) no próprio constitucional”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 107 - grifo do original.

<sup>172</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 307.

Assim, quando o Legislador Constituinte se utilizou de palavras e expressões com intuito de informar que determinada situação provocará o efeito social de não-tributação, estará invocando o instituto da imunidade tributária.

O efeito social de não-tributação significa que nas situações apontadas pelo conseqüente normativo do instituto da imunidade não incidirá, *somente*, a obrigação de recolhimento do tributo. Nesta seara é importante destacar que a relação jurídico-tributária surge através da subsunção do fato à norma, ou melhor, de determinado enquadramento de conduta à norma jurídica tributária, o que, infalivelmente, provocará o nascimento da obrigação tributária, que por sua vez poderá ser dividida em obrigação principal e deveres instrumentais.<sup>173</sup>

Pois bem, a obrigação principal implica na entrega de certa quantia em dinheiro aos cofres públicos a título de tributo, enquanto os deveres instrumentais têm relação com a(s) obrigação(ões) de *fazer* ou *não* do sujeito passivo<sup>174</sup>, sendo, assim, obrigações destituídas de cunho patrimonial, isto é, a imunidade poderá provocar somente incidência normativa em relação aos deveres instrumentais.

Após essas considerações, a imunidade tributária não gera a incompetência do Ente Federativo, como já discorrido anteriormente, mas se conjuga com o Poder de Tributar para a formação da competência tributária, já que todos os fatos prescritos na Constituição de 1988 poderão provocar<sup>175</sup> o nascimento das respectivas obrigações tributárias (relação jurídico-tributária), mas, estando o fato protegido pelo conseqüente normativo da imunidade, inibirá o nascimento da obrigação tributária principal, entretanto autorizará o nascimento dos deveres instrumentais.

---

<sup>173</sup> Também denominado como obrigação acessória.

<sup>174</sup> CTN: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

<sup>175</sup> Se ocorrer a imposição tributária, isto é, criação do tributo através de lei.

Para melhor alinhar, se um templo religioso detém os efeitos jurídicos da imunidade, ou seja, está imune, logo não efetuará pagamento do imposto de renda de proventos de qualquer natureza, mas não estará livre da imposição tributária de efetuar, de acordo com a legislação federal, declaração informativa sobre a sua renda. Assim, a imunidade é uma parcela da competência tributária, e produz efeitos jurídicos tributários, já que autoriza o Ente Federativo a impor obrigações tributárias desprovidas de cunho patrimonial, nos termos da lei.

Aprofundados o conceito e efeitos jurídicos e sociais da imunidade tributária, faz-se mister distingui-la da denominada *isenção*, iniciando com sua conceituação. Assim como a imunidade tributária, o conceito de isenção tributária não encontra consenso entre a doutrina pátria<sup>176</sup>. E para efeitos deste trabalho, foi adotado o conceito dado por Paulo de Barros Carvalho:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...) Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse. (...) o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz).<sup>177</sup>

Assim, a norma isentiva ataca um dos critérios formadores da regra padrão de incidência, logo, a isenção é criada ou formada pela legislação infraconstitucional que atua diretamente no exercício da competência tributária, já que esta somente poderá ser concedida por quem possui competência. Logo, tem-se que a isenção somente poderá ser cogitada quando o Ente Federativo detém competência tributária, o que transmite que a isenção não poderá gerar a incompetência, mas sim

---

<sup>176</sup> Não serão abrangidos todos os conceitos do instituto, para evitar desvirtuação do objeto de estudo.

<sup>177</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 504-5.

o real e pleno exercício da competência tributária, posto, que, como dito, só isenta, quem pode tributar.

A isenção é somente verificada no exercício da competência tributária, e inibe que a tributação recaia sobre os fatos escolhidos pelo detentor da competência impositiva. Neste diapasão, estando o fato abraçado pela norma isentiva, nascerá, assim como na imunidade, a relação jurídico-tributária, mas não provocará o nascimento da obrigação tributária principal e autorizará - se a lei assim prescrever - o dever de cumprir obrigações desprovidas de cunho patrimonial.

Traçando um paralelo, a imunidade é referendada em Sede Constitucional, e a isenção através de normas infraconstitucionais, o que implica dizer que a imunidade não poderá ser modificada, pois trata-se de cláusula pétrea<sup>178</sup>, enquanto a isenção poderá ser modificada ou revogada por outra norma infraconstitucional.<sup>179</sup> Deste modo, pode-se entender as diferenças entre a imunidade e a isenção tributária da seguinte forma:

1) a imunidade é, por natureza, *norma constitucional*, enquanto a isenção é *normal legal*, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no plano da *definição da competência tributária*, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do *exercício da competência tributária*; 3) ainda que a isenção tenha suporte em preceito constitucional específico, a norma constitucional que a contém possui eficácia limitada, enquanto a imunidade abriga-se em norma constitucional de eficácia plena ou contida; e 4) a eliminação da norma imunizatória somente pode ser efetuada mediante o exercício do *Poder Constituinte Originário*, porquanto as imunidades são cláusulas pétreas, desde que não seja o caso da imunidade ontológica; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> O assunto será tratado no próximo tópico.

<sup>179</sup> Quanto à revogação da norma isentiva, Regina Helena Costa argumenta que a revogação do instituto restaura “a eficácia da lei instituidora do tributo (...) temporariamente afastado pela lei isentiva, observados os princípios constitucionais pertinentes”. COSTA, Regina Helena. **munidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 109.

<sup>180</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 109 - grifo do original.

Quanto à não-incidência, tem-se que é o não enquadramento normativo a uma conduta<sup>181</sup>, isto é, quando a conduta fática não encontra respaldo ou identificação com nenhuma hipótese normativa, não provocará o nascimento de relação jurídico-tributária. Assim, na “*não-incidência*, o fato não pode ser contemplado legalmente como gerador de determinado tributo, como é o caso de lavagem de roupas que não constitui fato gerador do IPI”.<sup>182</sup>

Por fim, há necessidade de destacar que a imunidade compõe competência tributária e provoca incidência normativa, já que cria relação jurídico-tributária (deveres instrumentais) e na isenção há o *exercício* da competência, e cria, assim como a imunidade, relação jurídico-tributária, já a não-incidência não provoca efeitos jurídicos, obrigações e deveres, pois não há enquadramento da conduta à norma padrão de incidência tributária<sup>183</sup>.

### 2.2.2 Imunidade e cláusulas pétreas

Inicialmente, mister se faz tratar da analiticidade constitucional, objetivando conceituar cláusulas pétreas. Pois bem, a característica analítica da Constituição implica a abordagem exaustiva de normas de caráter fundamental. Nesta seara, Paulo Bonavides disserta com notável propriedade sobre o tema:

As Constituições se fizeram desenvolvidas, volumosas, inchadas, em conseqüência principalmente de duas causas: a preocupação de dotar certos institutos de proteção eficaz, o sentimento de que a rigidez constitucional é anteparo ao exercício discricionário da autoridade, o anseio de conferir estabilidade ao direito legislado sobre determinadas matérias e, enfim, a conveniência de atribuir ao Estado, através do mais alto instrumento jurídico que é a

---

<sup>181</sup> Nesse pensar: “a ‘não-incidência’ corresponde “a incoerência do impacto norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39.

<sup>182</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Imunidade das contribuições sociais à seguridade social**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 192 – grifo do original.

<sup>183</sup> No mesmo sentido: MELO, José Eduardo Soares. **Imunidade das contribuições sociais à seguridade social**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p 192.

Constituição, os encargos indispensáveis à manutenção da paz social.<sup>184</sup>

O caráter analítico constitucional não escapou do crivo da doutrina de Sarlet:

O procedimento analítico do Constituinte revela certa desconfiança em relação ao legislador infraconstitucional, além de demonstrar a intenção de salvaguardar uma série de reivindicações e conquistas uma eventual erosão ou supressão pelos Poderes constituídos.<sup>185</sup>

A analiticidade constitucional confere ao Texto proteção sobre determinadas matérias, entre elas a tributária<sup>186</sup>, visando à estabilidade da Ordem Jurídica Constitucional para bloquear a atuação do Legislador Infraconstitucional, “por razões de descontentamento e insegurança do povo tanto em relação àqueles que têm a função de elaborar a lei quanto àqueles que têm por função aplicá-la”.<sup>187</sup>

A característica analítica constitucional induz à rigidez constitucional, que impõe um processo mais complexo e dificultoso se comparado à elaboração de veículos normativos infraconstitucionais, no que se refere à sua modificação. Apesar da rigidez constitucional, outra característica é a mutabilidade através de processos legislativos especiais. Versando sobre o assunto, Manoel Gonçalves Ferreira Filho pondera:

[...] a doutrina polêmica da Constituição pretendia que esta fosse imutável, ou ao menos só se alterasse por um processo especial, distinto de modo ordinário do estabelecido de regras jurídicas. Assim, gozariam de uma estabilidade especial, seriam *rígid*as. Deveu-se

<sup>184</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 74.

<sup>185</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 75.

<sup>186</sup> Em relação à matéria tributária, Regina Helena Costa salienta que “os textos constitucionais pátrios, tradicionalmente, cuidam de quatro grande temas tributários: a previsão das regras-matrizes de incidência tributária, a classificação dos tributos, a discriminação das competências tributárias e as limitações do poder de tributar. Acresça-se, ainda, a previsão constitucional da repartição das receitas advindas do exercício da tributação – tema, este, melhor inserido no âmbito do Direito Administrativo ou Financeiro. Sendo assim, versando a Lei Maior sobre o perfil da competência tributária outorgada a cada pessoa política, explícita e enumeradamente em matéria de impostos, e explícita mas não enumeradamente no que tange a taxas e contribuições, decidiu o constituinte expressar as imunidades, no que tange aos impostos, no mesmo capítulo, prevendo imunidades relativas a outros tributos em diversas passagens do texto”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-6.

<sup>187</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65.



reconhecer, porém, que o conceito *Constituição escrita* não equivalia ao de *Constituição rígida*. Na verdade, pôde-se notar que as Constituições escritas, como o Estatuto Albertino, Constituição do reino da Itália, eram modificáveis por meio de leis ordinárias. Desse modo, o conceito *Constituição rígida* teve de ser restringido, empregando-se o mesmo para designar dentre as Constituições escritas aquelas que só se alteram mediante processos especiais.<sup>188</sup>

José Afonso da Silva, trabalhando com a aplicabilidade das normas constitucionais, conceitua a rigidez constitucional da seguinte forma:

O conceito de rigidez, consubstanciado na imutabilidade relativa da constituição, é de fundamental importância na teoria do direito constitucional contemporâneo. Funciona como pressupostos: a) do próprio conceito de constituição em sentido formal; b) da distinção entre normas constitucionais e normas complementares e ordinárias; c) da supremacia formal das normas constitucionais. Constitui, também, suporte da própria *eficácia jurídica* das normas constitucionais. Se estas pudessem ser modificadas pela legislação ordinária, sua eficácia ficaria irremediavelmente comprometida.<sup>189</sup>

Trazendo o conceito de rigidez constitucional do Texto de 1988, Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior sustentam<sup>190</sup>:

A Constituição que exige para sua alteração um critério mais solene e difícil do que o processo de elaboração da lei ordinária. Exemplo de Constituição rígida é a brasileira. Essa rigidez pode ser verificada pelo contraste entre o processo legislativo da lei ordinária e da emenda constitucional. Enquanto aquele se submete às regras da iniciativa geral (art. 61 da CF) e à aprovação por maioria simples, a outra reclama iniciativa restrita (art. 60 da CF) e aprovação por maioria qualificada de três quintos. Vê-se, por esse e por outros

<sup>188</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 35 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 14 grifo do original.

<sup>189</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 40 - grifo do original.

<sup>190</sup> Sobre a rigidez constitucional, Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior firmam o entendimento que “conforme a Emenda da Reforma do Poder Judiciário (EC n. 45/2004), os decretos legislativos aprovados em dois turnos, com quórum de três quintos, que tratem de Tratados Internacionais e Convenções de Direitos Humanos, serão equivalentes a emendas constitucionais. Assim, a Constituição brasileira poderá ser modificada pelo processo regular da emenda e pelo processo especial do decreto legislativo, respeitando os dois turnos e o quórum de emenda para sua aprovação”. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4. Porém tal posicionamento é inexato, já que a EC 45/2005 prescreveu que os tratados internacionais e convenções de direitos humanos poderão, se preenchidos os requisitos, produzir efeitos de norma constitucional. Assim, esses veículos internacionais, se aprovados em território nacional produzirão efeitos constitucionais, mas não detém estrutura normativa capaz de alterar o Texto Constitucional.

aspectos, que é muito mais fácil aprovar uma lei ordinária do que uma emenda constitucional.<sup>191</sup>

Nessa seara, a rigidez constitucional celebra as chamadas *cláusulas pétreas*, por traduzir a impossibilidade do Poder Constituinte Derivado Reformador de alterar as disposições constitucionais que expressem garantias fundamentais:

O poder constituinte originário também estabeleceu algumas vedações materiais, ou seja, definiu um núcleo *intangível*, comumente chamado pela doutrina de **cláusulas pétreas**.<sup>192</sup>

(i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; e (iv) os direitos e garantias individuais.<sup>193</sup>

Adriana Zawada Melo, em importante lição, assevera sobre as cláusulas pétreas:

[as] “cláusulas pétreas”, representam o núcleo intangível de uma Constituição, gravado com uma cláusula de eternidade (em alemão, *ewigkeitsgarantien*), a fim de conferir uma força especial, frente às eventuais reformas, aos princípios de maior importância na manutenção da decisão política fundamental, base de determinada Constituição. Essas cláusulas de garantia ou de irreversibilidade gozam, como diz Oscar Vilhena Vieira, de uma superconstitucionalidade (no sentido de possuir uma rigidez maior), o que impede que os princípios alçados à condição de cláusulas intangíveis, de serem suprimidos ou desfigurados, podendo apenas ser admitida a sua reestruturação ou ampliação.<sup>194</sup>

Essa imutabilidade representa uma muralha imposta pelo Legislador Constituinte Originário para preservar a integridade formal e material da Constituição, inibindo modificações constitucionais que possam mutilar ou diminuir a eficácia dos preceitos constitucionais garantidores da harmonia jurídico-social:

O significado último das cláusulas pétreas está em prevenir um processo de erosão da Constituição. A cláusula pétrea não existe tão-só para remediar situação de destruição da Carta, mas tem a

<sup>191</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4.

<sup>192</sup> LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 362 – grifo do original.

<sup>193</sup> Artigo 60, § 4º, Constituição de 1988.

<sup>194</sup> MELO, Adriana Zawada. A **limitação material do poder constituinte derivado**. Revista Mestrado em Direito, Osasco: EDIFIEO Ano: 8, n.1, (jun. 2008), p.37.

missão de inibir a mera tentativa de abolir o seu projeto básico. Pretende-se evitar que a sedução e de apelos próprios de certo momento político destrua um projeto duradouro.<sup>195</sup>

Nessa seara, Kildare Gonçalves Carvalho disserta sobre o assunto em foco:

Constituem o chamado *cerne imodificável* da Constituição, suas cláusulas pétreas. Expressam as opções que o constituinte originário elegeu, traduziu nas regras estruturadoras do edifício constitucional, que tratam do conteúdo, do teor do texto constitucional.  
(...)

A primeira limitação material, na Constituição de 1988, impede a mudança da forma federativa. Não se pode, portanto, transformar o Estado brasileiro em unitário, mesmo descentralizado. Em seguida, a Constituição coloca a salvo o voto direto, secreto, universal e periódico, expressão do princípio democrático.

Constitui ainda óbice ao poder de reforma a separação de poderes. Trata-se de proibir a supressão de qualquer dos poderes do Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como de resguardar as atribuições básicas de cada um deles.

Finalmente, os direitos e garantias individuais são imodificáveis por via de emenda à Constituição. Entendemos que se acham abrangidos, pela cláusula de irreformabilidade, quaisquer direitos fundamentais, como, por exemplo, os direitos sociais, bem como outros direitos fundamentais além daqueles declarados no Título II da Constituição. Também os direitos fundamentais decorrentes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte, apesar da controvérsia doutrinária e jurisprudencial, têm, em nosso entender, eminência constitucional.<sup>196</sup>

As cláusulas pétreas exprimem a impossibilidade, instituída pelo Legislador Constituinte, de modificar regras estruturais ou garantias constitucionais. Essa impossibilidade é vislumbrada nas normas que emitem os efeitos jurídicos da imunidade tributária. As normas imunizantes possuem um antecedente normativo que contém um ou mais direitos fundamentais, e no seu conseqüente há uma garantia de não nascimento da obrigação principal (sem o dever de pagamento de tributo, mas com dever de cumprir os deveres instrumentais). Como as imunidades possuem um antecedente que veicula direitos fundamentais, há nítida relação com a

<sup>195</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 219-0.

<sup>196</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 270-1 - grifo do original.

rigidez constitucional, pois as normas imunizantes, ao exprimirem os valores consagrados pelos direitos fundamentais, subsumem ao conceito de cláusulas pétreas<sup>197</sup>. Isto quer dizer que inexistem possibilidades de o Legislador Ordinário restringir, modificar (diminuir) ou mutilar (totalmente ou parcialmente) os preceitos fundamentais que versam sobre imunidade tributária. Este também é o entendimento de Roque Antônio Carrazza:

[...] temos por indisputável que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade.  
Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição.  
Por muito maior razão, a ação do legislador ordinário, neste campo, encontra limites insuperáveis na Constituição.  
Ora, se até o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as imunidades tributárias, por muito maior razão não poderá fazê-lo o aplicador das leis tributárias, interpretando-as, a seu talante, de modo a costeá-las.  
(...)

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.<sup>198</sup>

Nesta sintonia, José Souto Maior Borges aduz:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.<sup>199</sup>

Ainda sobre o tema em foco, Regina Helena Costa aduz:

<sup>197</sup> Nesse sentido: “[...] tem-se que, em geral, as imunidades tributárias, construção política a partir de circunstâncias de um momento histórico-social, são uma espécie de tutela de direitos e garantias relacionadas à formação republicana e da democracia. Daí porque definidas, via de regra, como cláusulas pétreas”. ELALI, André. **Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais**: questões pontuais. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 29.

<sup>198</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 710-1-2.

<sup>199</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isonções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-5.

[...] quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. (...) No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são *cláusulas pétreas*, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado<sup>200</sup>

Entendidos os direitos fundamentais como cláusulas pétreas<sup>201</sup>, os seus efeitos jurídicos também o serão. As imunidades tributárias são conseqüências jurídicas asseguradoras da eficácia de direitos fundamentais e também suportaram serem subsumidas ao conceito de cláusulas pétreas.

Trilhando nesse caminho, o STF entendeu que há vinculação das imunidades tributárias com os direitos fundamentais, donde resulta a impossibilidade da retirada dessas garantias constitucionais do Texto de 1988. Esse entendimento considera a imunidade tributária como garantia individual do *contribuinte*, conforme regra do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição de 1988.

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 é 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 que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades

<sup>200</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 68 - grifo do original.

<sup>201</sup> Artigo 60, § 4º, da Constituição de 1988.

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. (...)

A Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º 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): (...). O princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns "dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, a, da CF).<sup>202</sup>

Relacionando os direitos individuais no campo tributário, Ricardo Alexandre analisa com propriedade o julgamento mencionado:

No mesmo julgamento em que considerou o princípio da anterioridade garantia individual do contribuinte e, portanto, impossível de ser excetuado via Emenda Constitucional, o Supremo Tribunal Federal considerou também inconstitucional a previsão de que o novel Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira não seria sujeito à imunidade tributária recíproca, que impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem imposto sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros

A Regra imunizante é verdadeiro corolário da federação, pois, a título de exemplo, se fosse lícito à União cobrar impostos sobre o patrimônio, renda ou serviço de um Estado, correr-se-ia o risco de utilizar o poder de tributar como mecanismo de pressão da União sobre o Estado, pondo em risco a autonomia, principal sustentáculo da federação, forma de Estado petrificada pelo legislador constituinte originário.

Também se considerou inconstitucional a previsão de que o IPMF não obedecesse à imunidade dos templos de qualquer culto (CF, art.

<sup>202</sup> ADIN 939-7, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18-03-1994.

150, VI, b). A imunidade, denominada religiosa, protege a liberdade de culto, que é um direito individual.

Na mesma linha, também foram consideradas protegidas por cláusulas pétreas a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (protegendo a livre difusão do pensamento e barateando o acesso à informação, garantias individuais), bem como a proteção a diversas instituições cujas atividades são consectários de outras garantias constitucionalmente protegidas (liberdade sindical, liberdade de criação e filiação a partidos políticos etc)<sup>203</sup>

Nessa mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado aduz, utilizando a imunidade recíproca, como exemplo, que “a regra da imunidade está protegida no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado’”.<sup>204</sup>

Nesse pensar, o Legislador Infraconstitucional está impedido de limitar os reflexos jurídicos dos direitos fundamentais (imunidades); logo, as normas definidoras de hipóteses imunizantes são imutáveis perante o Texto Supremo, por traduzirem direitos individuais da pessoa humana. Assim, não poderá ocorrer modificação na Constituição de 1988 que vise restringir, delimitar ou até mesmo retirar as imunidades tributárias, mas é viável a possibilidade do Poder Reformador de alterá-las para aumentar o seu grau de eficácia. Entretanto, essa dilação ou acréscimo de garantia constitucional ingressará no Texto Maior com *status* de cláusula pétrea.

### 2.2.3 Imunidades genéricas

A Constituição de 1988 prescreve 33 (trinta e três) situações que recebem a proteção da imunidade tributária. Em várias passagens do Texto Constitucional há referências às chamadas imunidades específicas. Essas imunidades tratam

---

<sup>203</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2009, p. 100-1.

<sup>204</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.

*especificamente* de certos impostos, taxas ou contribuições<sup>205</sup>, entretanto não serão objetos de investigação no presente estudo, já que serão analisadas somente as imunidades genéricas, as quais estão livres da incidência da obrigação principal tributária em relação aos impostos.<sup>206</sup>

Nas imunidades genéricas não há especificidade sobre um determinado imposto, pois se dirigem a qualquer imposto vinculado ao patrimônio, à renda e aos serviços das pessoas ou objetos relacionados com o inciso VI, do artigo 150, da Constituição de 1988, ou seja:

[as imunidades genéricas] são “contempladas no art. 150, VI, da Constituição da República, dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas – daí a denominação que recebem.”<sup>207</sup>

As imunidades genéricas prescritas no inciso VI, do artigo 150 da Constituição de 1988 são: (i) recíproca; (ii) templos de qualquer culto; (iii) partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social; e (iv) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão<sup>208</sup>. Assim, a

<sup>205</sup> Sobre o tema, Regina Helena Costa discorre que “as imunidades *específicas, típicas* ou *especiais*, por sua vez, são circunscritas, em geral restritas a um único tributo – que pode ser um imposto, taxa ou contribuição -, e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124 - grifo do original.

<sup>206</sup> Salienta-se que a imunidade tributária relaciona-se com outras espécies tributárias, isto é, existem imunidades que versam sobre taxas e contribuições, por exemplo. Neste trabalho optou-se por discorrer, exclusivamente, sobre as imunidades que relacionam-se com a espécie tributária impostos (imunidades genéricas). *CF.*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 354-5. Nesse mesmo pensar: “as imunidades protegem os direitos fundamentais contra a incidência dos *tributos* em geral (art. 150, IV e V), dos *impostos* (art. 150, VI), das *taxas* (art. 5º, itens XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII; art. 206, IV; art. 208, § 1º) e das *contribuições* (art. 195, § 7º e 203). TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 57 grifo do original.

<sup>207</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124.

<sup>208</sup> C.F./88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”



análise deste capítulo se dará sobre todas as imunidades genéricas, com exceção da imunidade dos templos de qualquer culto, a qual será trabalhada isoladamente no último capítulo.

A disposição do artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição de 1988<sup>209</sup> estabelece a chamada imunidade recíproca, o que implica no não nascimento da obrigação tributária principal entre os Entes Federativos. Em outras palavras: “as entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras”.<sup>210</sup> Segundo o mencionado dispositivo constitucional, o patrimônio, a renda e os serviços dos Entes Federativos estão protegidos pelo conseqüente jurídico da imunidade tributária. Se o conseqüente jurídico da imunidade recíproca é a proteção aos Entes Federativos, o antecedente será, infalivelmente, o princípio federativo<sup>211</sup>, posto que, conforme ensinamento de Hugo de Brito Machado, “não se pode conceber uma Federação sem a imunidade tributária recíproca”<sup>212</sup>. Nessa sintonia, o Ministro Celso de Mello pacifica o tema em análise:

A Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal. Desse vínculo isonômico, que parifica as pessoas estatais dotadas de capacidade política, deriva, como uma de suas conseqüências mais expressivas, a vedação dirigida a cada um dos entes federados de instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uns dos outros. A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação. A concepção de Estado Federal, que prevalece em nosso ordenamento positivo, impede especialmente em função do papel que a cada unidade federada incumbe desempenhar no seio da Federação que qualquer delas institua

<sup>209</sup> C.F./88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”

<sup>210</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 285.

<sup>211</sup> Nesse sentido: “a garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação é imune de impostos. A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.” (AI 174.808-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01/07/96).

<sup>212</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.

impostos sobre o patrimônio, a renda, e os serviços das demais. No processo de indagação das razões políticas subjacentes à previsão constitucional da imunidade tributária recíproca, cabe destacar, precisamente, a preocupação do legislador constituinte de inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, qualquer tentativa que, concretizada, possa, em última análise, inviabilizar o próprio funcionamento da Federação.<sup>213</sup>

O Texto de 1988 refletiu o conseqüente jurídico da imunidade recíproca, também, para as autarquias, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Esse reflexo não será efetivo em relação à administração pública indireta se os serviços por ela prestados resultarem de exploração de atividade econômica<sup>214-215</sup>, ou “em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”<sup>216</sup>. Essa extensão dos reflexos jurídicos da imunidade recíproca à administração indireta foi objeto de estudo na obra de Paulo de Barros Carvalho:

A imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, por obra da disposição contida no art. 150, § 2.º, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, mas não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis.<sup>217</sup>

Assim, qualquer tributação, relacionada com impostos que recaia sobre o patrimônio, renda ou serviços dos Entes Federativos e da administração pública

<sup>213</sup> ADIn 939 0 RTJ 151/833.

<sup>214</sup> C.F./88 artigo 150: (...)

“§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”

<sup>215</sup> Em relação a atividade econômica realizada pelas administrações indiretas, Hugo de Brito Machado argumenta “que a expressão *ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário* apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputas em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços ou tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não se há de perquirir a respeito da natureza da atividade. Basta a cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contra-prestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 285-6 - grifo do original.

<sup>216</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 136.

<sup>217</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 349.

indireta, desde que não haja exploração de atividade econômica, estará protegida pelo conseqüente normativo da imunidade tributária.

A Constituição de 1988 concedeu os efeitos jurídicos da imunidade tributária aos partidos políticos, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que atenderem os requisitos da lei.<sup>218</sup> Logo, a imunidade tributária somente estará presente, nesses casos, quando tratar-se do patrimônio, da renda e dos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas.<sup>219</sup>

Os partidos políticos<sup>220</sup> gozam de imunidade tributária somente após adquirirem personalidade jurídica<sup>221</sup>, prescrita no artigo 114, inciso III, da Lei n.º 6.015/1.973<sup>222</sup>. e, para tanto, deverão registrar seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral (artigo 17, § 2º, da CF<sup>223</sup>). A Constituição de 1988 estendeu os efeitos jurídicos da imunidade tributária para fundações mantidas pelos partidos políticos.

<sup>218</sup> C.F./88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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;”.

<sup>219</sup> Cf.: COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 162.

<sup>220</sup> Hugo de Brito Machado afirma que “a imunidade dos partidos políticos justifica-se como princípio democrático, à medida que constitui estímulo à criação e ao desenvolvimento desses organismos essenciais ao exercício das liberdades públicas, ao exercício da cidadania e em especial do direito de ser votado”. MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. vol I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 190. No mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que “nem toda agremiação que representa interesses das pessoas em geral podem ser rotuladas como ‘partidos políticos’ para fins de aplicação da norma sobre imunidade. Só adquirem a qualificação jurídica de partido político as agremiações que tenham sido constituídas nos termos do art. 17 da Constituição Federal, ou seja: a) que tenham caráter nacional; b) que não recebam recursos financeiros de entidades ou governos estrangeiros ou de subordinação a estes; c) que prestem constas à justiça Eleitoral; e d) tenham funcionamento parlamentar na forma estabelecida em lei”. **Imunidades tributárias na constituição federal**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p 118.

<sup>221</sup> Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

<sup>222</sup> “Artigo. 114. No Registro Civil de Pessoas Jurídicas serão inscritos:

(...)

III - os atos constitutivos e os estatutos dos partidos políticos”.

<sup>223</sup> “Artigo. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

(...)

[a imunização dos partidos políticos teve como núcleo valorativo a proteção da] organização político-partidária, essencial para a manutenção do Estado de Direito e da democracia representativa, nos termos do art. 17 da CF. Evidentemente, somente os partidos políticos regularmente constituídos, na forma desse dispositivo constitucional e da lei, é que são imunes (...).<sup>224</sup>

As entidades sindicais dos trabalhadores<sup>225</sup> estão imunes de tributação em relação aos impostos que recaiam sobre o seu patrimônio, renda e serviço, detendo como antecedente normativo os direitos fundamentais de interesse coletivo, isto é, a defesa dos direitos dos trabalhadores, reflexo dos direitos fundamentais de segunda dimensão (direitos sociais). Vale complementar que o Texto Constitucional exclui do campo de incidência do conseqüente jurídico da imunidade tributária as entidades sindicais patronais, já que detém maior capacidade econômica para sua manutenção.<sup>226</sup>

As entidades educacionais e de assistência social estarão protegidas pela imunidade somente se o seu propósito for servir à coletividade, auxiliando o Estado em suas deficiências. Em outras palavras: “são pessoas de Direito Privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em função cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste.”<sup>227</sup> O caráter imunizatório dessas entidades está relacionado com os direitos fundamentais, já que a assistência social<sup>228</sup> e a educação<sup>229</sup> são direitos históricos lançados no rol dos direitos de

§ 2º - Os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral.”

<sup>224</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 200, p. 129.

<sup>225</sup> “C.F./88: Artigo. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...)

III - ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas;”

<sup>226</sup> No mesmo sentido: “[...] o dispositivo assegura imunidade às ‘entidades sindicais dos trabalhadores’. O dispositivo constitucional é claro: são imunes os sindicatos de trabalhadores (ditos de categorias econômicas). Não assim os sindicatos de empregadores (categorias econômicas), ou de profissionais liberais. É certo que normas de imunidade devem ter interpretação ampla, mas isso não significa estender norma imunitária até onde o constituinte não fez, suprimindo competência tributária *validamente* outorgada pela Constituição”. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 95 - grifo do original.

<sup>227</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 173.

<sup>228</sup> C.F./88: “Artigo. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

segunda dimensão. A imunização está relacionada, também, com os dispostos no artigo 3º, da Constituição de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Sacha Calmon Navarro Coelho salienta sobre a imunidade em foco:

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, não de outros, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de facto. Destes outros só se livrarão mediante isenção expressa, uma questão diversa. Aqui cuida-se de imunidade, cujo assento é constitucional. A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque seus fins são elevados, nobres, e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *lato sensu*<sup>230</sup>

---

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”

“Artigo. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social; II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis. Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: I - despesas com pessoal e encargos sociais; II - serviço da dívida; III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados”

<sup>229</sup> C.F./88: “Artigo. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”

<sup>230</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 265 – grifo do original.

A imunidade tributária em análise é condicionada ao preenchimento de requisitos prescritos pela lei<sup>231</sup>, no caso o artigo 14, do Código Tributário Nacional<sup>232</sup>:

[...] as instituições de educação ou de assistência social, como auxiliares de serviços públicos, não têm capacidade econômica para pagar impostos. Não visam a lucros ou a remuneração dos indivíduos que as promovem ou as mantêm. Isso, porém, não deve ser entendido como proibição de cobrarem as instituições preços de seus produtos e serviços como fontes de renda, para sua expansão e manutenção. O que se lhes veda é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros de Conselho Fiscal etc. A imunidade é da instituição e só dela saem reflexos para terceiros.<sup>233</sup>

Os requisitos ensejadores da imunidade tributária no caso de instituições educacionais e de assistencial social são: (i) não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou de rendas, a qualquer título (sem fins lucrativos<sup>234</sup>); (ii) aplicarem integralmente, os recursos no país e na manutenção dos objetivos institucionais da sociedade; e (iii) manter escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a exatidão das informações.

<sup>231</sup> A lei pleiteada pelo artigo 150, inciso VI, alínea c é complementar, já que artigo 146, inciso II, da Constituição de 1988 prescreve que cabe à lei complementar regular as *limitações ao poder de tributar*, isto é: "Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar." (ADI 1.802-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13/02/04).

<sup>232</sup> "Artigo. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

<sup>233</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 179.

<sup>234</sup> A expressão sem fins lucrativos não significa que a sociedade não deva cobrar pelos serviços prestados ou que não tenha receitas. Sem fins lucrativos significa que não poderá existir distribuição de resultados e a receita deverá ser aplicada, integralmente, nas finalidades essenciais da sociedade. Esse é o entendimento do STF: "[...] a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros (...)". STF, ADIMC 1.802/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, informativo 336, fev/2004.

Por fim, a Constituição de 1988 imunizou o livro<sup>235</sup>, o jornal<sup>236</sup>, o periódicos<sup>237</sup> e o papel destinado à sua impressão<sup>238</sup>. Muitos adotam a terminologia de imunidade objetiva, já que está ligada diretamente a objetos e não pessoas<sup>239</sup>. A imunidade em questão não suporta qualquer tipo de interpretação, isto é, *não se admite distinção, já que qualquer livro, jornal ou periódico estarão imunes, e é veementemente proibido às instituições autorizadas pelo Sistema Normativo - para elaboração de normas jurídicas - prescreverem qualquer distinção ou interpretação restritiva*. Nesse pensar, Ives Gandra da Silva Martins ensina:

[...] a interpretação finalística leva à consideração de relevância, qual seja, a de que, ao falar o constituinte em livro, jornal, periódico e papel de imprensa, pretendeu exclusivamente tornar imunes atividades destinadas a formar culturalmente ou informar isentamente o povo brasileiro. Pretendeu, inequivocamente, impedir que o Estado, por meio da imposição tributária, manipulasse a verdade cultural ou a informática noticiosa, dificultando ao povo receber imparcialmente notícias e cultura.<sup>240</sup>

Assim, a produção, circulação, e importação ou exportação de livros, jornais ou periódicos não provocará o nascimento da obrigação tributária principal em relação a

<sup>235</sup> Edmar Oliveira Andrade Filho leciona que “o livro é, por excelência, veículo de transmissão da cultura de um povo. Ele se presta a transmitir conhecimentos, falar sobre estados emocionais, divulgar toda espécie de criações do espírito, inclusive simples receitas culinárias”. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imunidades tributárias na constituição federal**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 120.

<sup>236</sup> O jornal, nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho: “pode ser usado para designar um diário de circulação com informações destinadas ao público em geral, ou pode ser utilizado para fazer referência a um veículo de informação sobre as atividades físicas de um clube de recreação”. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imunidades tributárias na constituição federal**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 121.

<sup>237</sup> O Supremo Tribunal Federal decidiu que o termo *periódico* não alcança os serviços com cunho publicitário (exclusivamente), pois não são instrumentos formais de difusão da cultura ou da educação (RE n. 213.094-ES).

<sup>238</sup> CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

<sup>239</sup> Regina Helena Costa conceitua imunidades objetivas sendo “aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas. É a hipótese da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, ‘d’)”. COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 126.

<sup>240</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 357.

impostos. Para finalizar, a Constituição de 1988 concedeu imunidade, além das já descritas, ao papel destinado à impressão de livro, jornal e periódico, não abrangendo “tintas, chapas, solventes, solução para impressão, fotolitos ou quaisquer outros insumos que não sejam papel”<sup>241</sup>. Ou seja, o Texto de 1998 restringiu a imunidade, de modo que somente o *insumo* papel está imunizado se for destinado para produção daqueles instrumentos de divulgação.<sup>242</sup>

---

<sup>241</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 100.

<sup>242</sup> "Imunidade conferida pelo art. 150, VI, d da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão 'papel destinado à sua impressão'. Precedentes do Tribunal." (RE 324.600-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 25/10/02). No mesmo sentido: "Imunidade conferida pelo art. 150, VI, d da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão 'papel destinado à sua impressão'." (RE 244.698-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 31/08/01).



### 3. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

#### 3.1 Imunidade dos templos de qualquer culto

Conceituada a imunidade tributária, a qual visa assegurar a efetividade dos direitos fundamentais, e o seu enquadramento como consequência jurídica desses direitos, o próximo passo é o seu ingresso no núcleo/objeto da presente dissertação, tema deste capítulo. Para tanto, é necessário salientar o aspecto histórico dessa imunidade no Sistema Constitucional pátrio, para então verificar o alcance, bem como os significados jurídicos de *templo* e *culto*, dentro do contexto da imunidade dos templos de qualquer culto.

##### 3.1.1 Breve histórico no Sistema Constitucional pátrio

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto no Brasil originou-se com a separação da Igreja do Estado, que ocorreu com a Proclamação da República, conforme explicação de Roque Antonio Carrazza:

[A imunidade tributária dos templos de qualquer culto] decorre, naturalmente, da separação entre a Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República.

Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado.

Isto era, a um tempo, bom e mau para a religião católica. *Bom*, porque a Igreja Católica tinha todas as facilidades (p. ex., os bispos, sacerdotes e religiosos em geral eram considerados funcionários civis do Império, fazendo jus a salário e aposentadoria). E *mau*, porque, com isso, a Igreja Católica perdeu quase que totalmente sua autonomia. Só para termos uma idéia, nenhum bispo católico podia ser nomeado por Roma sem o *placet* do Imperador. Havia, pois, no Brasil da época, um verdadeiro césaropapismo, à semelhança do que existiu na própria Roma, sob o governo de Constantino. Merece, aqui, registro a célebre *Questão Religiosa*. Resumindo, alguns bispos católicos criticaram o Imperador, sendo, por isso, encarcerados. Sob

o aspectos jurídico, nenhuma injustiça sofreram, já que, sendo funcionários públicos, tinham dever de obediência ao Imperador. Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas.<sup>243</sup>

A Constituição de 1891 proibia estabelecer, subvencionar ou embaraçar as entidades religiosas pela tributação (artigo 11, § 2º<sup>244</sup>). A Constituição de 1934, previa no mesmo sentido, incluindo, os Municípios, nessa regra:

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

O artigo 32, alínea *b*, da Constituição de 1937 utilizou-se da mesma redação da Carta anterior<sup>245</sup>. Mas, foi a Constituição de 1946 que estampou a imunidade dos templos de qualquer culto de forma textual<sup>246</sup>:

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

V - lançar impostos sobre:  
(...)

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

<sup>243</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 740-1 – grifo do original.

<sup>244</sup> “Artigo 11: É vedado aos Estados, como à União:

(...)

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”

<sup>245</sup> Artigo 32: “É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

(...)

b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”

<sup>246</sup> “A imunidade estatuida no art. 31, 5, letra *b* da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado á entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edificio, e dependências. RE n. 21.826 – Distrito Federal, 30.12.1953.

A imunidade de templos de qualquer culto foi reproduzida pela Constituição de 1967 em seu artigo 20, inciso III, alínea *b*<sup>247</sup>, e pela Emenda 1 de 1969:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - instituir impôsto sôbre:

(...)

b) os templos de qualquer culto;

Com a promulgação da Constituição de 1988 foram mantidas as normas jurídicas imunizatórias dos templos de qualquer culto com o intuito de assegurar o direito à liberdade de crença, de culto e de organização religiosa, conforme prescrito no artigo 150, inciso VI, alínea *b*.

### 3.1.2 *Templos de qualquer culto*

O Texto de 1988 preocupou-se, em várias passagens, em erigir a liberdade como uma de suas colunas mestras. Essa preocupação foi refletida também em relação à crença religiosa, prescrevendo tal garantia da forma mais ampla possível, isto é: a liberdade de crença foi inserida no Texto Constitucional, taxativamente, como cláusula pétreia<sup>248</sup>. Com o intuito de garantir a efetividade da liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, a Constituição de 1988 concedeu imunidade tributária aos *templos de qualquer culto*, em relação a incidência de impostos sobre a renda, o serviço e o patrimônio<sup>249</sup>. Ou, nas palavras de Regina Helena Costa:

---

<sup>247</sup> “Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar imposto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;”

<sup>248</sup> Cf.: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p.157.

<sup>249</sup> Cf.: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imunidades tributárias na constituição federal**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 117.

Como imunidade política e incondicionada, visa a garantir a eficácia da diretriz constitucional contemplada no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, densificando-os.<sup>250</sup>

Ricardo Lobo Torres salienta o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto:

O fundamento da imunidade é a *liberdade religiosa*. No Estado Patrimonial luso-brasileiro apenas a Igreja Católica era imune. No Estado Fiscal a imunidade se estendeu a todos os cultos, tendo em vista que a liberdade de religião se transformou em um dos pilares do liberalismo. De modo que a interpretação do conceito de religião deve ser o mais amplo possível, para agasalhar também as religiões das minorias.<sup>251</sup>

Paulo de Barros Carvalho entende que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não transmite a idéia de garantia, mas sim de reafirmação da liberdade de crença “e de prática religiosa que a Constituição prestigia no art. 5º, incisos VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão.”<sup>252</sup>

Entretanto, neste estudo, o entendimento firmado é de que os direitos fundamentais não precisam de reafirmação, mas sim de efetividade. Assim, a imunidade tributária firma e afirma (não reafirma) os direitos fundamentais com intuito de garanti-los, isto é, a imunidade tributária é o instrumento normativo eleito pelo Legislador Constituinte Originário para garantir os direitos fundamentais e, especialmente em função do tema sob análise, a liberdade de culto religioso.

Neste mister, “a Constituição quer imunes os templos, a fim de assegurar um dos mais relevantes direitos individuais, qual seja, o da liberdade de crença e do livre

---

<sup>250</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156.

<sup>251</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 64 – grifo do original.

<sup>252</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributária, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 349.

exercício dos cultos religiosos”<sup>253</sup>. Isto quer dizer que “em vão seria esse esforço, se fosse possível criar imposto gravando os templos”.<sup>254</sup>

Entendida a imunidade de templos de qualquer culto como forma de garantia da efetividade da liberdade de crença, Roque Antonio Carrazza disserta:

É fácil percebermos que esta alínea “b” visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e igualdade entre as crenças, o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI (“é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias). Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: veda a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto.<sup>255</sup>

O artigo 5º, inciso VI, da Constituição de 1988 prescreve o direito à liberdade de crença e “para dar eficácia [ - garantia -] a essa liberdade de culto religioso, o artigo VI, b, da CF prevê a imunidade dos templos religiosos”<sup>256</sup>. Essa garantia à liberdade de culto somada à disposição do artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988 impede que o Estado dificulte a realização do culto<sup>257</sup>, “afastando-se a tributação não apenas do espaço físico, mas também das atividades da igreja ou de suas rendas”.<sup>258</sup> Pois bem, dispõe o dispositivo constitucional:

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

VI - instituir impostos sobre:  
(...)

<sup>253</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61.

<sup>254</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61.

<sup>255</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 740.

<sup>256</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 2008, p. 125.

<sup>257</sup> No mesmo sentido: BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 60.

<sup>258</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 2008, p. 125.

b) templos de qualquer culto;

Definida a imunidade tributária dos templos de qualquer culto como uma garantia para efetivação da liberdade de crença, resta a conceituação dos *templos de qualquer culto*.

A palavra *templo*<sup>259</sup> designa o local do exercício ou prática do culto religioso, que pode ser, inclusive, “sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado”.<sup>260</sup> Templo é o local de exercício da prática religiosa, permitindo que a imunidade tributária seja aplicada a quaisquer locais onde possa ocorrer o exercício do culto religioso.<sup>261</sup> O Texto Constitucional prescreveu templos, sem contudo definir o que é templo, seu alcance, ou melhor, seu conceito. Tal interpretação/conceituação não caberá ao Administrador Público e muito menos ao Legislador Ordinário, sob pena de limitar o alcance normativo da garantia da liberdade de crença às suas conveniências momentâneas.

Vale ressaltar que o dispositivo constitucional que prescreve a imunidade em foco, traz em seu bojo norma constitucional de eficácia plena<sup>262</sup>. No caso em exame, o Legislador Constituinte Originário não previu um complemento ou conceituação a cargo do Legislador Ordinário, deixou, por Segurança Jurídica, o alcance do conceito de *templos* o mais abrangente possível, evitando, assim, que normas infraconstitucionais ou interpretações restritivas inviabilizassem a efetividade da liberdade de culto, sob pena de restringir o alcance do direito a algumas religiões:

A palavra “templo” pode ser interpretada sob pelo menos duas perspectivas. Em sentido amplo pode designar toda uma ordem religiosa, composto dos locais de culto e da administração, o que

<sup>259</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho explica que o vocábulo templo, “do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto”. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 269 - grifo do original.

<sup>260</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 269.

<sup>261</sup> Hugo de Brito Machado trabalha na mesma, sintonia entendendo que o “templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 288.

<sup>262</sup> SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 101.

inclui o pessoal necessário ao funcionamento desses locais e da administração da ordem como um todo. Em sentido estrito a palavra designa apenas e tão somente o local em que são celebrados os rituais próprios do culto respectivo. Parece-nos que interpretação ampla é a mais correta porquanto empresta maior espectro (máxima efetividade) e importantes princípios de organização social de nossa comunidade.<sup>263</sup>

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força e compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.<sup>264</sup>

A CF declara, no art. 150, VI, *b*, a imunidade dos templos de qualquer culto à incidência de impostos. O conceito de templo abrange não só prédio onde se pratica o culto, mas também os seus anexos, os conventos e os demais imóveis necessários ao fortalecimento da religião.<sup>265</sup>

No mesmo entendimento, e evitando interpretação preconceituoso, Roque Antonio Carrazza assevera:

A palavra *templo* tem sido entendida com uma certa dose de liberalidade. São considerados *templos* não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus *anexos*. Consideram-se “anexos dos templos” todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam, o culto ou dele decorrem. Assim, são “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, etc., desde que, é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são *anexos* a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos etc. Neste ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.<sup>266</sup>

<sup>263</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imunidades tributárias na constituição federal**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 117.

<sup>264</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 137.

<sup>265</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 64.

<sup>266</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 742 – grifo do original.

Com entendimento diverso, Sacha Calmon Navarro Coêlho pondera:

Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do “pai-de-santo”. Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem, a imunidade acolhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é o templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres.<sup>267</sup>

Sob a ótica deste estudo, se os anexos são utilizados exclusivamente para o culto haverá imunidade. Ainda, estando os anexos vinculados ao templo, ou melhor, à atividade religiosa, há imunidade tributária<sup>268</sup>. Todo bem móvel e imóvel que estiver relacionado diretamente com o templo será alcançado pela imunidade tributária, sob pena de interpretação restritiva. Se o Texto Constitucional não especificou o conceito e seu alcance, não caberá nenhum outro instrumento normativo ou hermenêutico fazê-lo, autorizando, conseqüentemente, que a imunidade de templos irradie efeitos jurídicos a qualquer local onde ocorra o ato ou o exercício religioso<sup>269</sup>.

Vale ressaltar que o direito à liberdade de crença é incondicionada e, qualquer pessoa humana poderá exercê-lo ou não, sem qualquer restrição. Entretanto,

<sup>267</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 269.

<sup>268</sup> Nesse sentido: “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/BA, relator Min. Eros Grau, julgamento 21/05/2008.

<sup>269</sup> No mesmo sentido: “o direito fundamental que serve de base a esta imunidade é a liberdade religiosa. Não cabe à autoridade fiscal valorar esta ou aquela igreja para reconhecer-lhe a imunidade. Havendo reunião de pessoas em qualquer número, para juntos expressarem sua religiosidade, haverá a imunidade. Claro que isso não impede que a autoridade investigue fraudes, por exemplo, alguém que simplesmente coloque uma placa em sua casa identificando-a como templo religioso, sem que haja qualquer culto no local. O que a autoridade fiscal ao Poe é entrar no mérito do valor daquela igreja, sua idoneidade ou qualquer outra análise subjetiva da manifestação de religiosidade. A imunidade dos templos inclui todo o espaço necessário ao culto, mesmo seus anexos, como a casa do religioso (padre, pastor, rabino, pai-de-santo, etc.), estacionamento para os fiéis deixarem os seus carros durante o culto, banheiros, capelas, retiros etc., desde que tais espaços sirvam aos propósitos da igreja, e não à exploração econômica”. BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 2008, p. 126-7.



tratando-se do templo, há uma condicionante para o alcance da imunidade tributária: a necessidade de reconhecimento do templo, pelo mundo jurídico. Isto que dizer que não basta a reunião de pessoas exercendo ou proclamando uma religião. O templo deve ser visto pelo direito como uma pessoa jurídica de direito privado<sup>270</sup>, que detém garantia constitucional à imunidade tributária, assim como os partidos políticos, em que não basta a mera ideologia, há que ser criada uma pessoa abstrata que recebe a garantia constitucional da imunidade.<sup>271</sup> Traçando um paralelo, tem-se que a liberdade de culto é incondicionada, ou seja, não necessita de outros mecanismos jurídicos para sua efetivação (artigo 5º, § 1º da Constituição de 1988), já o templo somente é reconhecido como imune pelo Sistema Jurídico após a criação de uma pessoa jurídica de direito privado, que receberá a garantia à imunidade tributária.

Assim, as pessoas humanas detêm a garantia ao exercício público do culto, sendo certo que a instituição que o promove habitualmente fará jus à imunidade tributária se, e quando, regularmente constituir-se como pessoa jurídica de direito privado, objetivando às suas finalidades essenciais. Nesse pensar:

[a imunidade dos templos de qualquer culto] se subjetiva na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova, a prática de culto ou mantenha atividades religiosas; desse modo, titular da imunidade é a instituição religiosa, e não o templo considerado objetivamente. (...) [...] os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda, e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da *entidade* mencionada na alínea “b” do inciso VI do art. 150 (§ 4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.<sup>272</sup>

Nesse enredo, a Constituição de 1988 protege os templos de qualquer culto, ou seja, qualquer religião está assegurada a imunidade tributária de seu templo, sem qualquer restrição, assim como o alcance da palavra *templo*, o que significa dizer que é possível também entender um veículo automotor como *templo*, pois se for

<sup>270</sup> Código Civil: “Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

(...)

IV - as organizações religiosas;”

<sup>271</sup> Nesse sentido: “como o templo, em si mesmo considerado, não pode pagar nenhum tributo (porque coisa não paga tributo), a imunidade é do templo, mas quem não pode ser alcançado pelo imposto é a entidade que o mantém.”. BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62.

<sup>272</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 157.

convertido ou utilizado exclusivamente para divulgação de crença religiosa será enquadrado como um *templo móvel*. Como salientado, a Constituição de 1988 não especificou o alcance da palavra *templo*, logo é possível, sem afrontá-la que bem móvel, no caso um veículo, enquadra-se ao conceito de templo, em razão da sua finalidade. Em outras palavras: o “imposto não pode ser exigido se o sacerdote transforma um ônibus, caminhão ou aeronave num verdadeiro ‘templo móvel’”.<sup>273</sup>

Nesse raciocínio, Hugo de Brito Machado aduz:

A palavra *culto* evidentemente está empregada no sentido de seita religiosa. Designa, pois, a entidade. E a palavra *qualquer*, no contexto da norma, tem exatamente a finalidade de evitar discriminações. A imunidade é outorgada aos templos de *qualquer* culto, e não apenas aos templos dos cultos que eventualmente contem com a simpatia das autoridades.<sup>274</sup>

Nessa sintonia, Paulo de Barros Carvalho sabiamente salienta:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo *culto*, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – *templo* - ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução *culto religioso*. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada e religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser considerados *templos*. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.<sup>275</sup>

Dessa forma, o direito prescrito no artigo 5º, inciso VI, da Constituição de 1988 é assegurado pela imunidade tributária de templos de qualquer culto que protege o *templo* – aspecto concreto ou físico – e todo e qualquer culto – aspecto abstrato -

<sup>273</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 742-3

<sup>274</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. vol I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 190 - grifo do original.

<sup>275</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 349-0 grifo do original

sendo proibida qualquer restrição quanto o alcance da imunidade estampada no artigo 150, inciso VI, alínea *b*, da Constituição de 1988.

### 3.2 Requisitos: finalidades essenciais dos templos.

A análise em questão objetiva a verificação da possibilidade de exercício, por parte das entidades religiosas de atividade *lucrativa* para o uso e o gozo da imunidade tributária. Para tanto, imprescindível se faz a abordagem dos pressupostos, finalidades, requisitos ou objetivos da entidade religiosa para manutenção da imunidade tributária, de acordo com o parágrafo 4º, do artigo 150, da Constituição de 1988.

#### 3.2.1 *Pressupostos sociais ou religiosos?*

O parágrafo 4º, do artigo 150, da Constituição de 1988<sup>276</sup> prescreve que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto “compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

O dispositivo constitucional prevê que a imunidade tributária somente será efetivada se a atividade exercida pela entidade religiosa for essencial ao seu objeto (religião). Nesse mister, as atividades ditas como não-essenciais não estarão asseguradas pela imunidade tributária disposta na alínea *b*, inciso VI, do artigo 150, da Constituição de 1988, isto é:

A imunidade em referência teve seu conteúdo aclarado pela CF 1988, pois compreende agora o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art. 150, § 4º). Observe-se que não estão abrangidas as finalidades decorrentes daquelas essenciais, como ocorre com as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (§ 2º) – o que

---

<sup>276</sup> Artigo 150 CF/88: “§ 4º - 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.”

conduz à conclusão de que a imunidade, na hipótese, é mais estreita.<sup>277</sup>

O tema proposto impõe a verificação sobre quais são as atividades essenciais dos templos religiosos para o uso e o gozo da imunidade tributária. As atividades das entidades religiosas não se relacionam com as chamadas *atividades sociais*, no sentido de auxiliar o Estado em sua finalidade social. Com a separação da Igreja do Estado e a inibição de embaraço à religião, foram retiradas as atividades de cunho social dentre as atividades essenciais das entidades religiosas, passando-as às entidades de assistência social ou educacional. Nessa seara, as entidades religiosas não têm por escopo a prestação de serviços de caráter social, mas sim atividades que estejam ligadas diretamente aos seus pressupostos essencialmente religiosos<sup>278</sup>, isto é: “são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição”.<sup>279</sup> Neste ponto, as atividades essenciais dos templos religiosos são todas aquelas que estão vinculadas com a manutenção, existência, liberdade e divulgação do culto religioso,<sup>280</sup> como bem salienta Kuyoshi Harada:

Havendo vendas no recinto do templo, de catecismo, bíblia, livros religiosos, santinhos, revistas, emblemas da instituição, água benta, pílulas do Frei Damião, santos de barro, de porcelana, de madeira etc., hóstia, vinho utilizado exclusivamente na celebração das missas, velas consumidas durante o culto etc., por serem atividades diretamente ligadas ao templo ou ao culto, entendem-se incluídas na imunidade.<sup>281</sup>

Nessa mesma linha de pensamento, Leandro Paulsen salienta:

As quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos não desbordam das

<sup>277</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156.

<sup>278</sup> A regra do § 4º, do artigo 150, da Constituição de 1988 não visa proteger a entidade como um todo, mas sim garantir valores protegidos e firmados no Texto Constitucional, em razão de sua significação social. Cf.: BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31.

<sup>279</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 158.

<sup>280</sup> Cf.: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 161.

<sup>281</sup> HARADA, Kiyoshi. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 239.

finalidades essenciais e, por isso, as receitas provenientes dessas atividades estão abrangidas pela imunidade.<sup>282</sup>

Assim, somente estarão imunizadas as atividades que auxiliem o exercício regular do cultos religiosos:

Embora as entidades religiosas sejam dotadas de aspectos sociais, até porque a própria religiosidade é um fenômeno social, tais aspectos não se confundem com as suas finalidades essenciais, que são atreladas, como dissemos, aos pressupostos religiosos. A imunidade dos templos não foi esculpida para fomentar os aspectos caritativos e sim a pluralidade de crenças.<sup>283</sup>

Em suma, todas as atividades relacionadas com o culto estão imunizadas. A venda de objetos religiosos, como imagens, velas e etc, estão imunes, pois são instrumentos para a realização do ritual religioso. Qualquer objeto comercializado pela entidade religiosa para ser utilizado no exercício do culto religioso estará imunizado, já que está relacionado diretamente com a atividade essencial do culto<sup>284</sup>, pelos seguintes motivos: (i) o resultado da venda dos objetos será revertido ao culto, e à manutenção da entidade religiosa; e (ii) os objetos são meios, em muitas religiões, para externalização da fé.

Em ambas as situações os fundamentos são os mesmos, quais sejam: a manutenção da entidade religiosa e a externalização da fé, para proteção da liberdade de crença.

### 3.2.2 Exploração de atividade comercial

Outra questão a ser tratada é a exploração de atividade econômica pelas entidades religiosas. A doutrina pátria divide-se sobre o assunto. Há adeptos da teoria de que os cultos não podem exercer atividade econômica, pois contraria a

---

<sup>282</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 287.

<sup>283</sup> VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 161.

<sup>284</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 743.

regra do artigo 150, § 4º da Constituição de 1988. Essa corrente entende que o exercício de atividade empresária descaracteriza a atividade essencial do culto e não admite que a imunidade dos templos de qualquer culto proteja tais operações. Dissertando sobre o tema, Guilherme Von Müller Lessa Vergueiro aduz:

Suponhamos que na mesma igreja em que se venda a imagem do santo exista a comercialização de mel e sabonetes, os quais terão suas rendas revertidas para as obras de caridade da paróquia. Em que pese a nobre destinação dessas receitas não hesitamos em responder que tais receitas estão sujeitas à tributação, vez que o mel, da mesma forma que os sabonetes, não está relacionado com a prática de nenhum rito religioso.<sup>285</sup>

Para os seguidores dessa teoria, a entidade religiosa não está proibida de exercer atividade comercial, mas exercendo-a, terá incidência não só dos deveres instrumentais, mas também da obrigação principal (dever de pagar o tributo) sobre essa operação, ou seja, havendo resultado financeiro positivo oriundo dessa atividade, haverá incidência integral da imposição tributária em relação aos impostos. Roque Antonio Carrazza também entende que atividades comerciais desvinculadas da função essencial das entidades religiosas não estão protegidas pela imunidade dos templos de qualquer culto:

De qualquer modo, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por que? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objeto nitidamente temporais.<sup>286</sup>

Com o mesmo entendimento e analisando criticamente o § 4º, do artigo 150, da Constituição de 1988, Marco Aurélio Greco assevera sobre a impossibilidade de imunização das atividades com características mercantis:

---

<sup>285</sup> VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 161-2

<sup>286</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 742-3.

[...] o § 4º do art. 150 da CF/88 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (no País, na finalidade essencial etc.), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais. Se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicadas segundo as exigências do CTN.<sup>287</sup>

Hugo de Brito Machado entende da mesma forma:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam, estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóvel, com ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.<sup>288</sup>

Em defesa da impossibilidade de aplicação da imunidade tributária às rendas desvinculadas das atividades essenciais das entidades religiosas, Kiyoshi Harada salienta:

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária. A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as *finalidades essenciais dos templos* (§ 4º do art. 150). Não estende o benefício às atividades *decorrentes de finalidades essenciais*, como ocorre na hipótese da imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, à incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa.

<sup>287</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade tributária**. In: **Imunidade tributária**. Coord: SILVA, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 718.

<sup>288</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 288

Observe-se que, mesmo em relação aos entes públicos, a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformarem verdadeiras empresas.<sup>289</sup>

De outro lado, a corrente favorável entende que os templos possuem imunidade mesmo nas operações que resultem da prática de atividade comercial. Segundo essa doutrina, as entidades religiosas, como qualquer outra pessoa jurídica, podem exercer atividade empresarial e devem possuir receitas, que, caso se mostrem maiores que os gastos da entidade, caracterizará lucro, isto é: resultado financeiro positivo. Nessa mesma linha, a prescrição do artigo 150, inciso VI, alínea *b*, da Constituição de 1988 não proíbe o lucro das entidades religiosas<sup>290</sup>, ou seja, não condiciona a imunidade tributária à existência ou não de lucro, como ocorre com as pessoas relacionadas na alínea *c*<sup>291</sup>, do dispositivo constitucional. Assim, toda pessoa jurídica que não possui lucro trilhará pelo tortuoso caminho do desaparecimento, já que sem aumento de captação financeira não terá possibilidade de manutenção e sobrevivência frente aos gastos existentes na econômica brasileira.

No entendimento de que a Constituição de 1988 permitiu às entidades religiosas deterem lucro, Aires e Paulo Barreto explicam que “basta a existência de um templo e sobre ele não pode incidir impostos, porque fazê-lo implicaria ofensa ao direito individual da liberdade de crença e das práticas religiosas”<sup>292</sup>. Em outras palavras, segundo essa corrente doutrinária, a imunidade dos templos é incondicionada, bastando tão somente a existência do templo no mundo jurídico para que naturalmente estará imunizado.

---

<sup>289</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14 ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005, p. 387 - grifo do original.

<sup>290</sup> Cf.: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005, p. 164.

<sup>291</sup> Partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social.

<sup>292</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 22.



Neste trabalho, firma-se o entendimento no sentido de que a imunidade dos templos não está condicionada à inexistência de lucro. Pelo contrário: como pessoa jurídica, a entidade religiosa deve ter lucro para sua manutenção, já que não há como visualizar, diante das regras econômicas e trabalhistas nacionais, pessoa jurídica sem resultado positivo. Quanto à condicionante do uso e gozo da imunidade tributária, o fato determinante não está em ter ou não lucro, mas sim na destinação da receita obtida à finalidade essencial da entidade religiosa. Desse modo, a condicionante da imunidade dos templos de qualquer culto está na destinação dos recursos obtidos pela entidade religiosa e não na obtenção de lucro.<sup>293</sup>

Vale ressaltar que as atividades essenciais vinculadas diretamente ao culto estarão imunizadas por força do artigo 150, inciso VI, alínea *b*, da Constituição de 1988. As atividades essenciais vinculadas indiretamente, consubstanciadas em operações mercantis, estarão também, desde que tais receitas sejam destinadas às finalidades essenciais da entidade religiosa. Sendo as receitas provenientes de atividades comerciais praticadas pela entidade religiosa e destinadas à continuação, manutenção e divulgação do culto religioso, serão protegidas pela imunidade tributária, assim como as atividades vinculadas diretamente ao culto (essenciais). Ora, se a receita resultada das atividades comerciais for destinada ao culto, essa atividade ou operação mercantil que a gerou deve ser imune, já que não visa a transferência ou distribuição de resultados, mas sim fomentar e manter a estrutura da entidade religiosa, atendendo-se assim aos ditames constitucionais de proteção e garantia da efetividade da liberdade de crença. Assim, aqui não se perquire a origem da receita – desde que seja lícita - quando remetida, sem qualquer desvio de finalidade ao culto, para sua manutenção. Nesse sentido:

[...] se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não-reconhecimento da exoneração tributária, já que existe *relação* entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.<sup>294</sup>

---

<sup>293</sup> Cf.: COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 160.

<sup>294</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 159 – grifo do original.

Caso a entidade religiosa alugue imóvel(is) de sua propriedade e a receita daí obtida for revertida para o templo, a imunidade tributária alcançara esta operação mercantil:

[...] 2. imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de imposto sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, IV, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugadas. 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 nele 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.<sup>295</sup>

A imunidade dos templos de qualquer culto é uma garantia assecratória para efetivação da liberdade de crença, já que sem garantias, a efetividade dos direitos fundamentais trilha pela insegurança. Kildare Gonçalves Carvalho compartilha o mesmo raciocínio:

A imunidade alcança apenas os impostos, em qualquer de suas modalidades, inclusive o IPTU sobre imóveis de propriedade da entidade religiosa que se encontram alugados, porquanto a imunidade de que se trata 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 mencionadas na cláusula constitucional.<sup>296</sup>

DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEL LOCADO. ENTIDADE QUE DEDICA AO CULTO RELIGIOSO: IMUNIDADE. As entidades descritas no art. 150 VI “b” da Constituição Federal são imunes ao pagamento de impostos. A destinação dada aos imóveis pelas entidades religiosas não autoriza o Município a cobrar o IPTU. O fato de estarem alugados não afasta a presunção de que o produto arrecadado deste contrato esteja sendo aplicado nas atividades essenciais.<sup>297</sup>

<sup>295</sup> STF, RE 325.822, rel. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, DJ de maio de 2004 – grifo do original.

<sup>296</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição** – direito constitucional positivo. 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p.784.

<sup>297</sup> TJ/RS – Apelação e Reexame necessário 70003042694.

Nessa linha, Ives Gandra da Silva Martins entende que as operações que resultam em transferências de valores entre entidades religiosas localizadas em países diferentes serão imunes de tributação:

Não há, pois, menor dúvida de que as instituições religiosas são imunes e sua imunidade é incondicional, apenas havendo a restrição do § 4º do art. 150, se as doações recebidas dos fiéis forem destinadas a atividades mercantis – hipótese em que perderiam a imunidade para não gerar concorrência desleal com outras empresas de fins lucrativos, que atuem na mesma área da exploração mercantil escolhida pelas igrejas. Fora a hipótese do § 4º, não há qualquer limitação imposta às igrejas na aplicação de seus recursos, lembrando-se que as igrejas históricas cristãs, de fundadores conhecidos, são igrejas plurinacionais, em que os auto-auxiliam na expansão da fé e dos princípios de caridade e benemerência. O toque mais relevante de tais igrejas é sua universalidade e sua auto-comunicação, como acontece com a Igreja Católica romana, cujas diretrizes de preservação da fé e de definição missionária se conformam em Roma, ou com a Igreja Adventista, cuja General Conference of Seventh-Day Adventists está sediada nos Estados Unidos. Em outras palavras, todas as igrejas históricas são Igrejas Universais, espalhando seus movimentos catequéticos e suas obras de benemerência e difusão da fé e de valores por todo o mundo.<sup>298</sup>

Em sua maioria, as entidades religiosas são semelhantes as empresas multinacionais, pois encontram-se espalhadas pelo globo terrestre, e não há que se falar na tributação, ou em qualquer impedimento, sobre o repasse financeiro entre essas entidades, desde que destinados à preservação e manutenção do culto religioso. O entendimento é o de que os proventos resultantes das atividades comerciais estão imunizados, desde que revertidos para o culto.

O entendimento retratado é concretizado pelo conteúdo, por analogia, da Súmula 724, do Supremo Tribunal Federal: “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo Art. 150, VI, ‘C’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”, ou seja:

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o

---

<sup>298</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 241-2.

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 alugadas. 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.<sup>299</sup>

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal pacificou qualquer discussão ou interpretação restritiva quanto à imunidade recíproca, aplicando-se, assim, o mesmo entendimento quanto às imunidades dos templos de qualquer culto, já que a análise é realizada pelo mesmo dispositivo (§ 4º, artigo 150, CF/88), sendo que aquela imunidade visa assegurar direito regularmente positivado na ordem constitucional (pacto federativo), e, da mesma forma, esta última visa garantir a liberdade de crença, que é assegurada pela imunidade dos templos de qualquer culto.

Neste ponto, Regina Helena Costa entende existir duas hipóteses para efetivação ou não da imunidade de templos de qualquer culto:

- a) a entidade religiosa desenvolve atividade atípica, mas destina seus recursos à consecução de suas finalidades essenciais e, assim, goza de imunidade em relação a eles; ou
- b) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas e não demonstra a destinação dos recursos assim obtidos à consecução de suas finalidades essenciais, não podendo, portanto, desfrutar da imunidade tributária com respeito àqueles.<sup>300</sup>

Para que seja amparada pela imunidade basta que os proventos advindos da atividade comercial realizada pela entidade religiosa sejam destinados ao núcleo essencial da entidade, ou seja: o templo gozará de imunidade tributária tanto em relação às atividades diretamente vinculadas, quanto em relação às atividades vinculadas indiretamente ao culto religioso.

<sup>299</sup> RE 325822/SP, rel. Min. Ilmar Galvão – Tribunal Pleno – DJ 14-05-2004, p. 33.

<sup>300</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 160.

Assim, a imunidade dos templos de qualquer culto é uma garantia da liberdade de crença, que se for limitada, conseqüentemente, limitará também o respectivo direito fundamental antecedente. Como explanado no capítulo I, não há condicionantes à liberdade de crença e logicamente a norma que visa garantir sua efetividade não pode estar condicionada a nenhuma interpretação restritiva. Se interpretadas restritivamente às disposições do § 4º, do artigo 150, da Constituição de 1988 restrita estará, conseqüentemente, a liberdade de crença. Assim, a interpretação das normas que prescrevem as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto deve ser a mais ampla possível, objetivando evitar restrição ou diminuição dos direitos que elas visam assegurar, no caso, especificamente à liberdade de crença, culto e de organização religiosa.

## CONCLUSÃO

No decorrer desta dissertação, foi dado maior enfoque aos fundamentos sociais e jurídicos que consagraram a liberdade como mandamento nuclear dos direitos fundamentais, em especial nos de primeira dimensão. A liberdade, nessa etapa evolutiva dos direitos fundamentais, é caracterizada pela abstenção do Estado nas relações intersubjetivas privadas. Genericamente, a liberdade também é entendida como o conjunto de direitos negativos, já que há uma obrigação de não intervenção do Estado nas relações individuais. Essa liberdade acabou por ditar outros direitos como o direito à propriedade privada, à participação popular (direitos políticos) e, em especial, o direito à liberdade de pensamento.

Dentre os direitos fundamentais de primeira dimensão, a liberdade de pensamento autoriza o indivíduo a faculdade de externar ou não sua consciência, possibilitando expressar valores e convicções pessoais, desde que essa externalização não afronte direitos alheios. Assim, a liberdade de pensamento acabou por refletir diversas outras liberdades, como a liberdade de crença, objeto deste estudo.

No Brasil, a liberdade de crença foi instaurada com a separação da Igreja do Estado com a Proclamação da República em 1891. Para melhor ilustrar essa evolução, até então o Estado intitulava a religião católica como a oficial, tolerando as demais, desde que fossem exercidas na privacidade do lar dos indivíduos adeptos. Essa separação tornou o Brasil um país laico, autorizando o exercício público do culto religioso para as demais religiões. Essa liberdade de externar ou não a fé, foi reconhecida por todas as Constituições posteriores à Proclamação da República.

A neutralização do Estado quanto a escolha de uma religião oficial permitiu que os indivíduos pudessem escolher ou não determinada religião, tendo, ainda proibido embaraços, por parte do setor público, à criação e realização dos cultos religiosos. Tal proibição está prescrita na Constituição atual em seu artigo 19, inciso I, ratificando, assim, os valores emanados pela primeira Constituição republicana.

Para garantir o direito à liberdade de crença, a Constituição de 1988 prescreve não somente referido o direito, mas também protege o local destinado ao culto religioso. Nesse pensar, o culto poderá ser exercido em qualquer lugar público, sem qualquer interferência estatal. A proteção ao local do culto religioso assegura, por conseguinte, a entidade religiosa mantenedora do culto, isto é, a proteção contida na Constituição de 1988 não está restrita à crença e à realização do culto, mas também à pessoa jurídica de direito privado, que organiza, realiza, e mantém o culto religioso. Essa proteção visa evita embaraços na realização do culto religioso, posto que o Sistema Constitucional utiliza-se da imunidade tributária para proteger os templos de qualquer culto (qualquer religião, sem qualquer discriminação) das investidas fiscais do Estado contra as entidades religiosas.

Nesta seara, a imunidade tributária iniciou seu trajeto histórico no Sistema Constitucional de forma lenta e gradual, partindo da Constituição de 1824, a qual não previa explicitamente, o instituto, mas sim o princípio da capacidade tributária. Com a evolução das Constituições, principalmente após a Proclamação da República em 1891, iniciou-se um trajeto evolutivo perene. Viu-se, durante a história brasileira a necessidade de proteger determinados temas das conveniências do Estado. As primeiras proteções instituídas no regime Constitucional foram a imunidade recíproca e a dos templos de qualquer culto. Em 1934, o Constituinte inovou o Sistema com a introdução das imunidades dos partidos políticos, dos sindicatos dos trabalhadores, das entidades de assistência social e educacional, dos livros, jornais, periódicos e o papel destino à sua impressão. A nossa atual Constituição, denominada cidadã, manteve as imunidades tributárias no corpo, e em especial em seu artigo 150, inciso VI.

Eleita pelo Legislador Constituinte Ordinário como um dos mecanismos para assegurar a efetivação e proteção da liberdade de crença, ao longo deste estudo, se fez necessário conceituar o instituto da imunidade tributária. O qual não é uniforme na doutrina pátria, possuindo inúmeras interpretações, muitas das quais contraditórias.

Há adeptos da teoria de que a imunidade tributária conceitua-se como a limitação ao poder de tributar, segundo a qual os Entes Federativos, têm contra si

um bloqueio ao intuito de tributação. Entretanto, ao longo do trabalho, ficou demonstrado que o conceito de a imunidade tributária não pode ser explicado segundo esta teoria: o instituto não seria a única forma de limitação, ao poder de tributar, já que os princípios constitucionais também exercem tal função.

Outra parte da doutrina pátria conceitua a imunidade tributária como a exclusão da competência tributária, isto é, a imunidade tributária mutila e expulsa a competência tributária original, retirando do alcance da norma tributária pessoas, objetos e fatos. Essa exclusão também pode ser entendida como *não-incidência qualificada constitucionalmente*, ou seja, a imunidade indica a não-incidência da norma padrão tributária sobre certos fatos, pessoas e objetos por força constitucional.

De outro lado, há adeptos da teoria que a imunidade é uma norma de estrutura que conjuga com a norma de competência para impedir a tributação sobre os fatos prescritos na Constituição de 1988. Essa conjugação impõe a incompetência das Pessoas Políticas sobre os fatos prescritos na Constituição de 1988.

Ao final do capítulo segundo, a imunidade tributária foi conceituada de forma diversa daquelas expostas pela doutrina pátria. Salientou-se que a imunidade tributária, é parte integrante de uma norma jurídica e como tal, detém um antecedente e um conseqüente normativo. O antecedente prevê uma conduta e o conseqüente estabelece uma relação jurídica. Ocorrendo o fato prescrito no antecedente normativo, o conseqüente produzirá os efeitos jurídicos *desejados pelo legislador*. Desse modo, a norma tributária imunizatória é assecuratória dos direitos fundamentais que compõe a regra de garantia fundamental. Em outras palavras: dado o direito fundamental “F” a imunidade tributária provocará o entrelaçamento com o Poder de Tributar para composição da competência tributária, assegurando, por conseguinte, que o direito fundamental “F” não esteja alcançado pela legislação tributária. Em suma, a imunidade tributária não veda, exclui ou inibe o Poder de Tributar, pelo contrário, ela o compõe, para formação da competência tributária.

Ainda no capítulo segundo, foram diferenciados os conceitos de imunidade, isenção e não-incidência. Assim, a imunidade é a regra que compõe a competência



tributária, cujo critério espacial se encontra demarcado no âmbito constitucional, caracterizando-se, também, como cláusula pétrea, já que é uma garantia assecuratória de direitos fundamentais (direitos individuais), e a norma isentiva, por sua vez, encontra-se no território infraconstitucional e é exercitada pelo Poder de Tributar (elaboração de norma tributária). Já a não-incidência implica na não-tributação por ausência de conteúdo legal, ou seja, não há enquadramento da conduta à nenhuma norma tributária.

O Legislador Constituinte achou por bem estabelecer imunidade tributária para garantir a efetividade de determinados direitos fundamentais. Esses direitos estão protegidos, em regra, pelo inciso VI, do artigo 150, da Constituição de 1988, que estatuiu imunidade recíproca (pacto federativo), dos templos de qualquer culto (liberdade de crença), dos partidos políticos (direitos políticos), das entidades sindicais dos trabalhadores, de assistência social e educacional (direitos sociais) e do livro, jornal, periódico e o papel destinado à sua impressão (liberdade de pensamento e todas as sua espécies – imprensa – cultural e etc).

O capítulo terceiro objetivou o foco central desta dissertação, ou seja, a imunidade dos templos de qualquer culto. A imunidade religiosa visa a proteção da liberdade de crença religiosa, visando assegurar a proteção ao culto religioso, bem como às entidades religiosas. Essa imunidade foi a única garantia que sempre esteve presente em todos os Textos Constitucionais, demonstrando a importância da preservação da liberdade de crença religiosa no Brasil.

A expressão templos de qualquer culto significa que não há qualquer discriminação constitucional quanto à religião, isto é, todas as religiões estarão imunes, desde que sejam reconhecidas pelo direito, o que se dará através da criação de uma pessoa jurídica de direito privado, ou seja, as entidades religiosas.

Para aprofundar o tema deste trabalho, mister se fez a verificação e análise do alcance dessa imunidade. Em outras palavras, a imunidade protege qualquer local do culto ou bem móvel ou imóvel, desde que seja utilizado para realização do culto religioso. Deste modo, o local onde for celebrado o culto, independentemente de suas características físicas estará imunizado contra a incidência da obrigação

tributária principal, isto é, não nascerá o dever de pagar imposto, mas deverá satisfazer os deveres instrumentais correspondentes.

Em regra a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é incondicionada, isto é, basta existir no mundo jurídico uma entidade religiosa para que esta esteja imune quanto aos impostos incidentes sobre o patrimônio, à renda e os serviços. Não obstante, a interpretação literal do artigo 150, parágrafo 4º, da Constituição de 1988 estabelece que a imunidade tributária somente estará presente se a entidade executar suas funções essenciais, as quais, ligadas exclusivamente ao culto e a divulgação da fé, posto que as atividades sociais pertencem às entidades de assistência social e educacional .

Neste contexto, parte da doutrina entende que somente as funções essenciais das entidades religiosas estarão imunizadas e, que, porém, as atividades ditas como econômicas deverão ser tributadas normalmente. Entretanto, para fins deste estudo, pautou-se que a entidade religiosa, como toda pessoa jurídica, depende de lucro (resultado positivo) para sua sobrevivência e manutenção, necessitando realizar atividades comerciais para tanto.

Pela disposição do artigo 150, parágrafo 4º da Constituição de 1988, somente as atividades essenciais estarão imunizadas; porém, se o resultado financeiro das atividades de cunho comercial for destinado exclusivamente para sua manutenção, a entidade religiosa não se distancia de sua essência e finalidade, de modo que estará protegida pela imunidade, muito embora a renda obtida com tais atividades não seja extraída diretamente de suas funções essenciais, mas, porquanto destinadas ao núcleo religioso, estarão, assim, imunizadas de tributação em relação aos impostos que pretensamente recairiam sobre o seu patrimônio, sua renda e seus serviços.

Assim, se conclui que imunidade é um reflexo normativo dos direitos fundamentais, bem como umas das formas ou mecanismos adotados pelo Sistema Constitucional (cite-se a escusa de consciência) para garantia e efetividade da liberdade de crença e suas espécies: (i) liberdade de culto; e (ii) liberdade das organizações religiosas) estampada na Constituição de 1988.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2009.

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

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imunidades tributárias na constituição federal**. *In: Imunidade tributária*. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1998.

ARAUJO, Luiz Alberto David; ARAUJO, Vidal Serrano Nunes Júnior. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Método, 2008.

BASTO, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARBOSA, Rui. **Comentários à constituição federal brasileira** (coligidos e ordenados por Homero Pires). São Paulo: Livraria Acadêmica, 1933.

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

BIDART CAMPOS, Germán. **Manual de la Constitución Reformada.** Buenos Aires, Ediar, 1998.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito.** 6 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico.** Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9 ed. Brasília:UnB, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 18 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Isonções tributárias.** 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BREGA FILHO, VLADIMIR. **Direitos fundamentais na Constituição de 1988: conteúdo jurídico das expressões.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

BUENO, José Antônio Pimenta, **Direito público brasileiro e a análise da Constituição do Império.** Brasília: Universidade de Brasília, 1978.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada.** 5 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional.** 6 ed. rev. Coimbra: Livraria Almeida, 1993.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: Teoria do Estado e da constituição – direito constitucional positivo.** 15 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CHIESA, Clélio. **Imunidades e normas gerais de direito tributário**. *In: Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DIMITRI, Dimoulis; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ELALI, André. **Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais**. *In: Imunidade tributária*. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Registro histórico documental: Parecer Jurídico apresentado ao Governador do Estado de São Paulo (a questão do ensino**

religioso nas escolas públicas). *In: Ensino religioso em escolas públicas: impactos sobre o Estado laico.* Org.: FISCHMANN, Roseli, São Paulo: Factash, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional.** 35 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direitos humanos fundamentais.** 11 ed. rev. aum. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional.** 9 ed. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade tributária.** *In: Imunidade tributária.* Coord: SILVA, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade do livro.** *In: Imunidade tributária.* Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005.

\_\_\_\_\_. **Imunidades Tributárias.** São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito financeiro e tributário.** 14 ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil.** Tradução: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martin Claret, 2003.

LAFER, Celso. **A Reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt.** 2 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado.** 12 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução: Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2003.

KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao código tributário nacional**. vol I. São Paulo: Atlas, 2003.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MARTINS, Leonardo (Org.). **Cinqüenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão**. Coletânea original: Jürgen Schwabe. Tradução: Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro, Vivianne Geraldine Ferreira. Montevideo: Konrad Adenauer Stiftung, 2006.

MELO, Adriana Zawada. **A limitação material do poder constituinte derivado**. Revista Mestrado em Direito, Osasco: EDIFIEO Ano: 8, n.1, (jun. 2008).

\_\_\_\_\_. **Direitos humanos fundamentais e o Estado de Direito Social**. Revista Mestrado em Direito, Osasco: EDIFIEO Ano: 7, n.2, (dez. 2007).

MELO, José Eduardo Soares. **Imunidade das contribuições sociais à seguridade social**. In: **Imunidade tributária**. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV, direitos fundamentais. 3 ed. rev. actual. Coimbra Editora, 2000.

MONTEIRO, Nilton de Freitas. **Parâmetro constitucional de ensino religioso nas escolas públicas**. In: **Ensino religioso em escolas públicas: impactos sobre o Estado laico**. Org.: FISCHMANN, Roseli, São Paulo: Factash, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2003.  
\_\_\_\_\_. **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Atlas, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imunidades tributárias e seus novos aspectos**. Coord: MARTINS, Ives Gandra da Silva; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 19, 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.



REALE, Miguel. **Teoria do Direito e do Estado**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **La Democracia en América**. 1 ed. Madrid: Alianza Editorial, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. **Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos**. *In: Imunidade tributária*. Coord: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. São Paulo: MP, 2005.

RIBEIRO, Marcus Vinicius. **Direitos humanos e fundamentais**. 2 ed. Campinas: Russell, 2009.

RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hugues. **Liberdades públicas**. Tradução: Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006.