

## DEUS, PALAVRAS E IMPOSTOS:

### a imunidade religiosa à brasileira e a necessária mudança hermenêutica rumo à natureza garantista e à função protetiva do Estado laico

GOD, WORDS AND TAXES:

*religious immunity to the Brazilian and the necessary hermeneutic change  
towards the Guarantor nature and the protective function of the secular State*

*Daniel Giotti de Paula\**

**RESUMO:** A doutrina brasileira construiu a ideia de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas extensivamente, baseando-se, sobretudo, no dogma de que elas concretizam direitos fundamentais. Assim, a imunidade religiosa, estabelecida constitucionalmente, no artigo 150, VI, b, da Constituição da República, foi estendida ao ponto de ser entendida como um limite ao poder de tributar estatal sobre a entidade religiosa em si, colocando-se a salvo da tributação renda, bens e patrimônios delas, desde que sejam destinadas, em algum grau, à proteção e à difusão da religião. Todavia, ao se focar na laicidade do Estado brasileiro e na ideia de que ele não deve subvencionar qualquer religião, demonstra-se que essa interpretação extensiva se tomou em verdadeira cláusula de fomento das religiões, indo de encontro aos sentidos constitucionais estabelecidos para o Estado laico e para as liberdades civis.

**PALAVRAS-CHAVE:** imunidade religiosa; direitos fundamentais; liberdades civis; Estado laico e cláusula de proteção

**ABSTRACT:** Brazilian doctrine has built the idea that tax immunities should be interpreted extensively, relying, above all, on the dogma that they realize fundamental rights. Thus, religious immunity, constitutionally established in Article 150, VI, b, of the Constitution of the Republic, has been extended to the point of being understood as a limit to the power to tax state over the religious entity itself, putting itself safe from taxation income, property and assets, provided that they are destined to some degree for the protection and diffusion of religion. However, by focusing on the secularism of the Brazilian State and on the idea that it should not subsidize any religion, it is shown that this extensive interpretation has become a true clause to foment religions, going against the established constitutional meanings for the secular state and for civil liberties.

**KEYWORDS:** religious immunity; fundamental rights; civil liberties; Lay state and protection clause

---

\* Doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, Procurador da Fazenda Nacional, Professor-convidado da pós-graduação *lato sensu* da PUC-Rio, UFF e PUC-MG.

**SUMÁRIO:** *Introdução. 1 Breve histórico da imunidade tributária à brasileira. 2 A primeira tese: o Estado é laico, afinal, e ainda deveria ser assim considerado na interpretação da imunidade religiosa. 3 A segunda tese: a natureza da imunidade é de cláusula de garantia e não de diretriz de fomento. 4 Conclusão. 5 Referências.*

## INTRODUÇÃO

Convencionou-se dizer que os tributos são o preço da liberdade ou uma das certezas na existência humana. Deles ninguém se afasta, assim como da inevitabilidade da morte. Tais lugares-comuns serviram para forjar um pensamento liberal, do ponto de vista econômico, em torno das imunidades, em geral, e da imunidade religiosa, em especial: as regras de não-competência precisam ser interpretadas extensivamente, pois são um raro momento em que a Constituição tenta reverter esse estado de permanente busca da riqueza privada.

Mas assim como as religiões trabalham com as palavras, o direito também delas se vale; assim como o material de trabalho de um líder religioso é a interpretação dos textos sagrados, também interpretar é a tarefa, por excelência, dos juristas, embora de textos laicos que adquiram algum grau de sacralidade pela sua importância nas relações sociais.

Este artigo esboça o que seria a imunidade religiosa à brasileira, fruto de uma interpretação não constitucionalmente adequada dos dispositivos que tratam da matéria e, fincando os contornos do Estado laico e a natureza garantista dela, nos contextos normativo, sistêmico e funcional, propõe uma revisão hermenêutica sobre o tema.

Bebe-se dos *insights* de José Souto Maior BORGES<sup>1</sup>, que, em obra clássica, alertou para a circularidade de alguns argumentos ou teorias no Direito Tributário. No caso específico da obrigação tributária acessória, partia-se da premissa de que toda obrigação teria conteúdo patrimonial (=senso comum universal) e, assim, se a obrigação tributária acessória se revestia em deveres instrumentais de contribuintes e responsáveis atrelados à fiscalização e à cobrança

---

<sup>1</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

do crédito tributário, é porque obrigação não era, ausente a característica da patrimonialidade.

A circularidade desse argumento bloqueava qualquer teoria e mostrava a inviabilidade do método indutivo, além de sepultar a própria variabilidade dos conceitos, decorrência da mutabilidade dos sistemas jurídicos<sup>2</sup>, que se conformam ao espaço (vários direitos nacionais) e ao tempo (vários direitos num mesmo país, ao longo do tempo).

O mesmo tem se dado com a teoria das imunidades tributárias, em geral, e com o caso das imunidades religiosas, em específico. Sedimentou-se, no altiplano da doutrina nacional, o entender a imunidade como uma não-competência que deve ser interpretada extensivamente, ignorando-se, porém, a diferença entre cada caso de imunidade plasmado na Constituição e as próprias mutações pelas quais o Sistema Constitucional Tributário brasileiro passou, havendo um novo contexto normativo, sistêmico e funcional nos tempos atuais.

Jogando com as palavras, essa tese imunizante – aqui, no sentido de bloquear o falseamento de outras teorias dado por José Souto Maior BORGES<sup>3</sup> – levou ao STF construir uma doutrina circular em torno das imunidades, a partir da premissa de que somente haveria verdadeira imunidade se interpretada ela fosse extensivamente, como se isenção admitisse somente interpretação literal; e a imunidade, apenas essa outra modalidade extensiva.

Foge ao escopo do artigo enfrentar o tema da isenção, mas a doutrina e a jurisprudência nacionais já se distanciaram dessa antiga premissa – com forte lastro em uma fonte social, no artigo 111 -, pois se aperceberam de que o sistema jurídico nacional não é mais aquele de 1966, época da edição do CTN, motivo pelo qual há um considerável número de julgados dando interpretação extensiva a isenções.

Persiste para aquele sodalício, em tema de imunidade, que caso se esteja diante de uma situação de imunidade, a interpretação deve ser extensiva; caso não se valha da interpretação extensiva, a imunidade estaria sendo maculada, em grave ofensa aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, como se

---

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 136.

<sup>3</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 99-100.

apenas houvesse imunidade em casos que permitissem interpretação extensiva, do que exemplificativa a posição da Ministra Cármen Lúcia, no sentido de que “cumpre reconhecer que o ônus da prova incumbe ao Fisco, na medida em que a imunidade não é um favor fiscal, mas um direito fundamental outorgado pela Constituição”<sup>4</sup>.

Já se anunciam as duas grandes teses, ao final, esboçadas: 1. a laicidade do Estado brasileiro, que não aposta na subvenção de qualquer prática religiosa, e autorizaria a imunidade apenas sobre os templos, pela proteção que se faz do culto religioso, e não da entidade religiosa como um todo e sempre, afastando-se uma interpretação extensiva do artigo 150, parágrafo quarto, da CR/88; o que leva 2. à natureza garantista da imunidade em tela, e não de diretriz de fomento para essa imunidade.

Para se situar bem o contexto de análise, necessário se começar por um breve histórico da imunidade religiosa à brasileira, fruto da obra doutrinária de Aliomar Baleeiro e do texto inaugural da cláusula de imunidade na Constituição de 1946.

## **1 BREVE HISTÓRICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA À BRASILEIRA**

Desde 1946, na tradição constitucional brasileira, a imunidade religiosa tem sido colocada como limitação ao poder de tributar, fruto dos trabalhos seminais de Aliomar Baleeiro.

Teve-se a especial ocasião de a doutrina influenciar o direito positivado, criando-se uma categoria jurídico-positiva que, por sua origem na doutrina nacional, foi inicialmente interpretada à luz do conhecimento acadêmico, sobretudo daquele compreendido nas obras deste que foi professor-titular de Direito Financeiro da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, além de deputado-constituente em 1946 e futuro ministro do STF.

---

<sup>4</sup> BRASIL, **ARE n. 759977 no AgR**, 2a Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 24.09.2013, DJe em 18.10.2013.

Nesse sentido, logo após a incorporação das imunidades ao texto constitucional, entre elas a religiosa, Aliomar Baleeiro classifica-as como princípios, ao lado de outras limitações ao poder de tributar<sup>5</sup>.

Fazendo um estudo historiográfico sério, porém, o leitor deve ser advertido que o sentido que ele dava para princípios não foi daqueles já em construção no início da segunda metade do século XX na Europa e nos Estados Unidos da América, e que hoje preponderam entre os cultores do Direito.

Princípios, até então, eram vistos ou como normas gerais do Direito, fruto do trabalho da doutrina indo além das fontes sociais jurídicas, não raramente como decorrências lógicas do sistema jurídico ou de influências jusnaturalistas do que se consideraria um direito justo ou adequado, ou como as normas positivadas *importantes, as mais importantes*, dentro de um diploma normativo ou do sistema jurídico positivo como um todo, em um juízo pessoal feito pelo doutrinador e legitimado pela adesão dos operadores do Direito e dos tribunais, mesmo com a jurisprudência, em geral, não tendo ainda a autoridade persuasiva e normativa dos tempos hodiernos.

Longe do rigor analítico de Ronald Dworkin e Robert Alexy, parece que Aliomar Baleeiro tipificou imunidades como princípios pela sua *importância* no pacto constitucional estabelecido, como cláusulas de bloqueio da tributação devidamente constitucionalizadas<sup>6</sup>.

Na Constituição de 1946, estabeleceu-se, em seu artigo 31, V, *b*, que “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar impostos sobre 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”.

Em escritos doutrinários dos anos seguintes, preponderava a ideia de que o artigo era uma forma de evitar embaraços a atividades religiosas, político-partidárias, de instituições de educação e de assistência social, pela via da tributação.

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª ed. revista e atualizada. Forense: Rio de Janeiro, 1960, p. 14-115.

<sup>6</sup> Refiro-me, nesse ponto, aos princípios não serem vistos como mandatos de otimização aplicáveis em grau, segundo possibilidades fáticas e normativas (ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 162) ou como normas que possuem dimensão de peso (DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Cambridge: Harvard University, 1977, p. 78).

Não se mostra exagerada a assertiva de que, naquele momento não plenamente consolidados a democracia e o Estado de Direito, ainda se ressentia de um verdadeiro governo das leis, o que no Brasil era reforçado pelos ares totalitários da Constituição de 1937 e de sua recentíssima tradição democrática e republicana, de modo que a repetição dos dispositivos normativos que trazem a imunidade religiosa em outras Constituição exige outra interpretação, à luz da mudança de contextos no sistema normativo.

A imunidade tributária era vista, assim, como verdadeira garantia contra o arbítrio estatal, sobretudo o arbítrio do governo de plantão, que, ante a ausência de um sistema de freios e contrapesos desenvolvido, poderia mitigar ou impedir a atuação em áreas sensíveis como a as da religião, da política partidária, da educação e da assistência social, criando ou aumentando tributos, principalmente pela via dos impostos.

A preocupação do legislador constituinte, no caso específico da imunidade religiosa, era dotar os templos de culto de uma proteção contra o poder de tributar, de modo que a cobrança de IPTU sobre aqueles locais não inviabilizasse os trabalhos da entidade religiosa e, em consequência, a autodeterminação das pessoas que escolhessem professar uma fé, por ser-lhes necessário custear tributos sobre uma atividade não-mercantil – nos termos da época – e não-empresarial, conforme redação do atual Código Civil.

Passando para a Constituição de 1988, no artigo 150, VI, *b*, tem-se que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”.

Não existem maiores diferenças entre os textos, pois afora a troca dos termos “lançar” (1946) por instituir (1998), talvez se possa apenas admitir que houve uma ampliação sobre as materialidades econômicas albergadas pela imunidade, pois se entende que são alcançados os impostos que, direta ou indiretamente, envolvem renda, patrimônio e serviços dos locais que se prestam ao culto, desde que relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas (artigo 150, parágrafo quarto, CR/88).

Não é bem isso o que a interpretação da doutrina majoritária e a jurisprudência do STF fizeram. Na verdade, inicialmente se estendeu a imunidade

não só para os locais de culto, mas também para os prédios anexos – casa paroquial, cemitérios religiosos, por exemplo – e para as entidades religiosas como um todo, desde que a renda, o patrimônio e os serviços que autorizaram a cobrança de impostos se relacionem a suas finalidades essenciais – alugueres pela exploração econômica de áreas do complexo religioso e direcionadas à manutenção e à difusão da fé religiosa; rendimentos de estacionamento, etc.

Em conclusão, o que surgiu como não-incidência constitucional qualificada para a proteção das variadas fés religiosas foi alçado à verdadeira diretriz de fomento da prática de religiões, o que pelas teses a seguir vai de encontro ao texto constitucional e à própria razão de ser da imunidade. Como ficará marcado, o pensamento liberal por trás da extensão das imunidades de nítido caráter econômico não se compatibiliza com a laicidade do Estado, essa de matriz política, e que sugere a criação e proteção de uma sociedade verdadeiramente plural.

## **2 A PRIMEIRA TESE: O ESTADO É LAICO, AFINAL, E AINDA DEVERIA SER ASSIM CONSIDERADO NA INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA**

Antes de se tratar, propriamente, da imunidade religiosa, há que se cuidar da liberdade religiosa e da concepção de Estado que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 abraça.

Com espeque na doutrina de José Afonso da SILVA<sup>7</sup>, a democracia é o instrumento de realização no plano prático da liberdade, dando azo aos direitos de liberdade, o que, sobretudo entre as liberdades externas ou objetivas – expressões externas do querer individual -, implica o “afastamento de obstáculos ou coações, de modo que o homem possa agir livremente”<sup>8</sup>.

O conteúdo moderno da liberdade contém, continua e vem contendo o direito de se praticar qualquer religião. Mas quais seriam os pressupostos históricos e filosóficos da liberdade de crença?

---

<sup>7</sup> SILVA, José Afonso da. **Teoria do Conhecimento Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 466-467.

<sup>8</sup> SILVA, José Afonso da. **Teoria do Conhecimento Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 481.

Para se fazer tal recorte, imperioso que se fixem os contornos do pensamento político liberal que deu ensejo à laicidade, pedra angular dos modernos Estados Democráticos de Direito. Com Jónatas MACHADO<sup>9</sup>, tem-se que um dos objetivos fundamentais que sempre caracterizou essa corrente de pensamento foi “criar um vocabulário e uma estrutura institucional que permita a acomodação de visões do mundo diferentes no seio de uma mesma comunidade política”.

Nas raízes do constitucionalismo liberal, assim, além da forja de uma teoria que limitasse o poder, a partir da assunção de que o poder limitado é mais poderoso do que o ilimitado, está a teoria do contrato social, destituída de qualquer referência teológico-confessional, constituindo-se em “um momento fundamental no processo de secularização do pensamento jurídico e político a que começa a assistir-se”<sup>10</sup>.

É que, com o fim do poder político absoluto, ainda sim houve conflitos religiosos, de modo que as ideias das liberdades religiosa e de expressão se deram em um processo de “encontrar um vocabulário de intenção imanente, racionalmente acessível a todos, capaz de edificar uma ordem social justa com base nas pretensões de reconhecimento da igual dignidade dos indivíduos perante a lei num mundo em que o dissenso religioso havia conduzido a uma situação de impasse dialético”<sup>11</sup>.

Na história das ideias políticas e jurídicas, primeiro se sepultou o poder político absoluto, após se secularizou a vida na sociedade política, e, posteriormente, tenta-se democratizar e republicanizar as relações dos indivíduos sejam na comunidade, sejam no mercado, sejam na sociedade. O espaço da religião não caberia mais na esfera pública, pelo menos não no sentido de indutora da linguagem das relações sociais, devendo se acautelar no terreno das relações individuais, pelo menos na visão liberal mais ortodoxa.

---

<sup>9</sup> MACHADO, Jónatas. **Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos**. Universidade de Coimbra – Coimbra Editora, 1996, p. 340.

<sup>10</sup> MACHADO, Jónatas. **Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos**. Universidade de Coimbra – Coimbra Editora, 1996, p. 341.

<sup>11</sup> MACHADO, Jónatas. **Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos**. Universidade de Coimbra – Coimbra Editora, 1996, p. 343.

Após essa análise, pode-se interpretar o caráter não-confessional do Estado brasileiro e sua opção pela laicidade. Indo ao texto constitucional, tem-se que no artigo 5º, VI, garante-se a inviolabilidade da liberdade de crença, o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção de locais de culto e suas liturgias, e, no artigo 19, I, veda-se ao Estado o estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas, a subvenção, o embaraçar-lhes o funcionamento ou a manutenção com eles ou com seus representantes de relações de dependência ou aliança.

Para Denise Sá Vieira CARRÁ<sup>12</sup>, não se adotaria no Brasil, nem a teoria da separação completa ou irrestrita entre religião e Estado (“entendimento de ser completamente imprescindível que o Estado não sofra interferência da religião, permitindo ao indivíduo a escolha de sua crença”), de matriz norte-americana, nem o radicalismo francês, “que praticamente proíbe qualquer manifestação religiosa em escolas e outros espaços públicos”.

Do ponto de vista do uso de símbolos religiosos no espaço público, “dever-se-ia ponderar os direitos fundamentais envolvidos, utilizando-se a proporcionalidade, e levando em consideração a liberdade de religião e as raízes culturais brasileiras”<sup>13</sup>.

Ao que interessa para o tema da imunidade religiosa, parece que não há uma inimizade entre o Estado e as fés religiosas, muito embora se possa cogitar de um afastamento paulatino das tradições religiosas ao longo do tempo pela sociedade, o que, inclusive, gera discussões sobre a necessidade de se laicizar o espaço público onde antes se admitia a presença de símbolos e objetos religiosos.

Verdade é que a teoria da separação absoluta pode gerar problemas como o de se investigar a possibilidade ou não subvenção, em algum grau, de uma escola particular confessional, sob pena de interferência indevida na liberdade religiosa, o que não tem sido encarado como algo passível de reprimenda pelo Estado brasileiro.

Isso porque a imunidade das entidades educacionais e de seguridade social, sem finalidades lucrativas, prevista no artigo 150, VI, c, CR/88, criou uma

---

<sup>12</sup> CARRÁ, Denise Sá Vieira. A cláusula constitucional da liberdade de crença/religião. In: ROCHA, Maria Vital; CARVALHO, Paulo Rogério Marques de (orgs.). **25 anos da Constituição de 1988: os Direitos Fundamentais em perspectiva**. Fortaleza: Expressão Gráfica, 2013, p. 106 e 112.

<sup>13</sup> CARRÁ, Denise Sá Vieira. A cláusula constitucional da liberdade de crença/religião. In: ROCHA, Maria Vital; CARVALHO, Paulo Rogério Marques de (orgs.). **25 anos da Constituição de 1988: os Direitos Fundamentais em perspectiva**. Fortaleza: Expressão Gráfica, 2013, p. 112.

tradição de mais se importar com a finalidade buscada pela entidade – a concretização do direito à educação, da saúde, da previdência e da assistência sociais – do que engendrar uma discussão sobre o uso dos recursos públicos para particulares que, confessadamente, valem-se da escola também com interesses de aumentar seu número de fiéis.

Deixando ao largo essa importante discussão, como Russel BLACKFORD<sup>14</sup> aponta, pode-se concordar que não existe discussão sobre a liberdade religiosa ser autêntica pedra angular das modernas democracias, mas se determinar quando essa liberdade foi ou não violada de modo inconstitucional.

Assim, ainda que Aliomar Baleiro não tenha assumido, com tal profundidade, a questão da imunidade religiosa, sua incorporação ao texto constitucional de 1946 teria nítido perfil liberal sob a ótica política, pois, a seu sentir, a imunidade religiosa seria uma forma de a Constituição respeitar os direitos de personalidade, fazendo com que se possa viver “em nível compatível com a dignidade da criatura humana”<sup>15</sup>.

A preocupação com a religião, do ponto de vista tributário, é justamente permitir o livre exercício da prática religiosa, que se embaracem ou impeçam as religiões, mas da perspectiva do indivíduo, daquele que, afinal, pode exercer sua liberdade externa de livre manifestação de crença.

Mesmo que não exista inimizade entre Estado e crenças religiosas, algo que pode ser revisto ante a necessidade de se plenamente laicizar as relações no espaço público, como afirmado; nas questões tributárias e de finanças públicas, é caso de, pela imunidade, proteger-se a livre escolha de cada indivíduo no plano confessional.

Sob esse prisma, a imunidade religiosa tributária deve se manter nos limites dessa tradição política liberal e republicana, evitando-se que o indivíduo seja premido a deixar de praticar uma religião, embaraçado por cobrança de impostos.

Nesse sentido, o artigo 150, VI, *b*, na linha do artigo 5º, cria regras de não competência tributária, impedindo que Municípios tributem serviços religiosos e a propriedade sobre imóveis sede de cultos religiosos, como regra. Finalmente,

---

<sup>14</sup> BLACKFORD, Russel. **Freedom of Religion and Secular State**. 1ª ed., Willey-Blackwell, 2012, p. 196-204.

<sup>15</sup> BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª ed. revista e atualizada. Forense: Rio de Janeiro, 1960, p. 180.

tolhe-se que a União tribute a renda auferida com esses serviços religiosos ou que seja fruto de doações, dadas em dízimos ou em outras prestações espontâneas de seus fiéis, bem como a cobrança de ITR sobre uma propriedade territorial rural que seja sede de um templo religioso. Cogita-se da imunidade sobre o ITBI e o ICTMD que seria devido no recebimento de doações; e do ICMS dos produtos comprados ou vendidos.

Ante um sistema tributário complexo, com vários tributos, a imunidade religiosa permitia que as entidades religiosas não recolhessem impostos em nenhuma situação. Mas, levando a sério os termos “templos religiosos” e “finalidades essenciais”, não seria essa a verdadeira intenção constitucional.

Na linha da proposta de Jerzy Wróblewski, trazida em lições de José Afonso da SILVA<sup>16</sup>, pode-se recorrer aos contextos linguístico (“o da linguagem normativa”) e sistêmico (“sistema a que pertence a regra legal”, de cuja ideia se extrai que “uma regra legal tem de considerar-se como parte de um todo mais amplo”) para tratar da imunidade religiosa, deixando por ora de analisar o contexto funcional.

Assim, pelo contexto normativo, ao contrário do que se convencionou, ao se valer da expressão “templos de qualquer culto”, a imunidade se volta a resguardar sobretudo o local da prática religiosa, pois esse é requisito importante para se professar uma fé. Não há aqui palavras indeterminadas, nem termos constitucionais amplamente valorativos.

Do mesmo modo, quando se abre no parágrafo quarto a possibilidade de uma extensão da imunidade, tal abertura visa a proteger, uma vez mais, os locais de cultos. O que se está a dizer é que a entidade religiosa é destinatária da norma imunizante indiretamente, pois se quer proteger os locais de culto dela, com o fito de permitir a prática religiosa individual ou em comunhão dos fiéis.

Pelo contexto sistêmico, reforça-se esse entendimento, já que o artigo 5º, VI, CR/88 estabeleceu a proteção do local de culto, ou seja, de um local físico, além de o artigo 19, I, CR/88, ter vedado subvenções indiretas para as entidades religiosas.

---

<sup>16</sup> SILVA, José Afonso da. **Teoria do Conhecimento Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 847 e 848.

A regra, portanto, é que se proteja pela via da imunidade religiosa o indivíduo em si, sua opção de livremente escolher uma crença, e não as religiões, como se fora possível subvencioná-las direta ou indiretamente.

Combate-se, aprioristicamente, a ideia de que a liberdade de crença não prescinde de uma compreensão alargada da imunidade religiosa, como se o contexto de pluralismo político de hoje não tenha gerado um terreno menos espinhoso em torno da prática livre das religiões, algo robustecido também pelo avanço tecnológico.

A imunidade religiosa, assim, foi pensada inicialmente para uma sociedade mais homogênea, mais conflituosa em termos religiosos, e em que a prática religiosa era vinculada, sobretudo, à existência de um local físico para a celebração individual ou comunitária das palavras de Deus.

Não é mais esse o contexto funcional, aquele extralinguístico, composto dos “fatores materiais relacionados com a criação, a aplicação e o funcionamento do Direito que não pertencem ao conceito linguístico nem ao sistêmico”<sup>17</sup>, para se entender a imunidade.

Como agora existem menos perigos de arbítrio estatal e o pluralismo é mais marcante no seio da sociedade, por esse contexto, recomenda-se parcimônia na interpretação da imunidade religiosa, conferindo-lhe função protetiva do Estado laico.

### **3 A SEGUNDA TESE: A NATUREZA DA IMUNIDADE É DE CLÁUSULA DE GARANTIA E NÃO DE DIRETRIZ DE FOMENTO**

Compreendida a relação entre imunidade religiosa tributária e laicidade, focando-se no exercício pelo cidadão de sua liberdade externa, pode-se atacar o lugar-comum construído em torno da natureza da regra de não-competência fruto das alíneas *b* e do parágrafo quarto do artigo 150 da Constituição da República.

Com inspiração soutiana e popperiana, é o caso de se rejeitar o essencialismo no plano da metodologia jurídico-positiva, como se fosse atributo essencial, imutável e permanente de toda imunidade a interpretação extensiva, não

---

<sup>17</sup> SILVA, José Afonso da. **Teoria do Conhecimento Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 848.

se analisando as situações peculiares de cada imunidade em confronto com cada sistema jurídico<sup>18</sup>.

Trata-se de, às escâncaras, combater a tentativa de se acreditar que exista uma pura realidade ou essências ocultas, decifráveis e descobertas pela doutrina e pela jurisprudência majoritárias, em torno das imunidades e que a interpretação extensiva é algo decorrente da teleologia envolta no tema das cláusulas de imunidade.

Deve-se, nessa toada, criticar o que é lugar-comum na teoria, colocando-se a imunidade religiosa no mesmo patamar das imunidades recíproca, de entidades educacionais e de seguridade social e dos partidos políticos, como se a busca da teleologia das imunidades, ao fim e ao cabo saber a qual bem público ela se vincula, indicasse uma clara opção não apenas de garanti-lo, mas de fomentá-lo a qualquer preço e em qualquer grau.

Exemplar dessa postura, Humberto ÁVILA<sup>19</sup> vaticina que

“a jurisprudência do Supremo Tribunal tem normalmente aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teleológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades (garanta e promoção da federação, da liberdade religiosa, do processo democrático, da educação, da liberdade de manifestação do pensamento”

Não obstante os peculiares acertos na obra do jurista gaúcho, aqui se deixa seduzir pela premissa de que as imunidades teriam uma natureza bifronte: a um só tempo garantem e promovem um estado de coisas, ou um fim público juridicizado.

Tanto é verdade que, ao analisar especificamente a imunidade religiosa, sugere que a interpretação dada pelo STF tem sido restrita, pois somente abarcaria

---

<sup>18</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 115-119.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 215.

o próprio templo do culto religioso, os prédios anexos e outros objetos que lhe pertencerem”<sup>20</sup>.

É verdade que o Supremo Tribunal Federal avançou, após essa análise embrionária, para albergar imóveis alugados a terceiros ou destinados às finalidades essenciais das entidades religiosas, como se verá a seguir. Entretanto, no excerto do tributarista, percebe-se, intuitivamente, a constatação de que o texto constitucional limitaria a imunidade recíproca em grau maior do que outras imunidades, como a recíproca, a de entidades educacionais e que atuem na seguridade social, sem finalidades lucrativas.

De qualquer sorte, o tribunal tem sido pródigo na extensão da imunidade, o que não seria um equívoco caso se implemente adequadamente o conteúdo constitucional de cada uma das imunidades, a partir da constatação de que as verdadeiras imunidades se relacionam aos direitos fundamentais<sup>21</sup>, para os quais se convencionou dar a máxima eficácia possível.

O salto hermenêutico é verificado, porém, quando se conjectura a existência de um modelo ideal e abstrato no tratamento das imunidades e que, como direitos fundamentais devem conquistar a máxima eficácia possível, toda imunidade, em algum grau, deve fomentar o bem público tutelado, e, ainda, que isso bloquearia o poder fiscalizatório em torno a desvio de finalidades e descumprimento da necessidade de vinculação dos valores recebidos a suas finalidades essenciais.

No que toca especificamente à imunidade religiosa, vislumbram-se dois problemas.

A um, tem-se que o verdadeiro direito fundamental protegido é o do livre exercício do culto pelo cidadão, dentro da tradição liberal e laica do Estado, e não propriamente do culto religioso estabelecido, como se a entidade religiosa tivesse direito subjetivo a sua difusão pela via de subvenções indiretas pelo não-pagamento de impostos.

A dois, como se trata de um direito de primeira dimensão, exige-se do Estado, sobretudo, um não-fazer, ou seja, a não interferência estatal sobre a

---

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 225-226.

<sup>21</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 42.

escolha absolutamente privada de qual fé seguir. Obviamente, alguma atuação estatal é necessária para concretizar qualquer liberdade civil, como a criação de um modelo de proteção e repressão pela interferência de outros cidadãos, agentes privados e agentes públicos ameaçando-a ou a impedindo, o que já é conquistado com as instituições policiais e com o sistema de justiça.

Fato é que, aprioristicamente, é constitucionalmente mais adequado ver a imunidade como cláusula de garantia e não uma diretriz de fomento da prática religiosa.

Sendo claro: nem toda imunidade deve fomentar as instituições que tutela, como no caso da imunidade religiosa, pois não houve a opção no pacto constitucional para que as entidades religiosas fossem ampliadas pela atuação direta ou indireta do Estado, bastando que não interferisse no seu funcionamento. Permanece ela no contexto da tradição do constitucionalismo brasileiro contra possíveis arroubos autoritários na criação ou aumento de alíquotas de impostos, especificamente para embaraçar ou interditar a prática religiosa.

Nesse sentido, o parágrafo quarto do artigo 150, da Constituição da República, na interpretação que vem sendo dada pela jurisprudência, subverte o sentido de não subvenção das religiões pelo Estado.

Ainda que se tenha construído que as entidades religiosas é que são as destinatárias da imunidade<sup>22</sup>, o grau de imunidade não deveria ir a ponto de lançar qualquer tributação, pela via dos impostos, direta ou indiretamente vinculada a patrimônios, rendas e serviços dessas entidades.

O parágrafo quarto, ao tratar da imunidade das entidades religiosas e das entidades de educação e de seguridade social sem finalidades lucrativas, esconde uma dificuldade interpretativa.

Ao contrário dessas últimas que se vinculam a direitos sociais, cuja existência se dá sobretudo pela atuação estatal, sendo uma nítida construção social que haja um sistema de saúde e seguridade, de cobertura universal – ou seja, não é natural que haja esse sistema de proteção dentro do mercado -, a prática religiosa é algo que prescinde de instituições privadas ou públicas, pois aspira às mais mezinhas buscas humanas em torno do sentido da vida, do que

---

<sup>22</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 193.

existiu antes do nascimento e do que existirá depois da morte, de quem ou do que criou o Universo.

Basta ter consciência e se voltar às questões básicas do eu e de sua posição frente ao mundo que o circunda, para propriamente existir uma atividade contemplativa, que não raro já é prática religiosa, embora confundida e confundível com a especulação filosófica.

Esperar que, no pacto social feito, o Estado fomente a religião como um todo é desconhecer as funções de garantia das várias liberdades civis. O que se quer dizer é que é bom que o Estado não subvencione qualquer prática religiosa, ainda que por uma imunidade religiosa estendida, porque se quer manter a pluralidade de planos de vida de cada indivíduo, inclusive daqueles ateus ou agnósticos que não se preocupem com as questões essencialmente religiosas ou com cidadãos religiosos que desaprovam o uso de recursos públicos para questões de fé.

Dentro da moldura de cláusula de garantia, não há espaço para que haja uma diretriz de fomento das religiões, embora no constitucionalismo brasileiro se reconheça que, entidades religiosas que exerçam atividades de educação e de seguridade social, sem finalidades lucrativas possam gozar de imunidade, mas não pela prática religiosa em si, e sim pelo fomento dos direitos sociais. A imunidade prevista no artigo 150, VI, c, consubstancia “norma de estímulo estatal ou sanção premial destinada a que as instituições continuem prestando serviço que o próprio Estado deveria encarregar de prestar, daí a necessidade de interpretação extensiva”<sup>23</sup>.

O Estado não tem, ao revés, a função de cuidar das questões existenciais de cada cidadão, sendo uma conquista do Estado de Direito a separação entre as questões do Estados e as questões religiosas.

Com base nessas premissas, o STF, acertadamente, por muito tempo, manteve a tributabilidade sobre imóveis de instituição religiosa destinados a outros fins ou alugados a terceiros, do que é exemplo o decidido no RE 237.718<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006, 46.

<sup>24</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006, 46.

Voltando-se o olhar ao conteúdo do parágrafo quarto, quando se estabelece a possibilidade de imunidade do patrimônio, renda e serviço vinculado a sua finalidade essencial, não deveria haver espaço para a proteção do complexo religioso como um grande projeto de difusão de crença, sob pena de se subverter o caráter laico do Estado.

Mas foi o que fez o STF, a partir do RE 325.882, julgado na sessão de 18 de dezembro de 2002, com decisão publica no DJ de 14 de abril de 2004, capitaneados pelos Ministros Moreira Alves e Gilmar Mendes, ao estabelecer que não haveria distinção entre a imunidade dos templos e das instituições assistenciais para alargar o campo de incidência da imunidade para as situações de aluguel de imóveis a terceiros com o fito de obter receita para cumprimento dos fins institucionais das entidades religiosas.

Esse fato não passou despercebido a quatro ministros, Ellen Gracie, Ilmar Galvão, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, sobretudo à primeira e ao último, os quais “foram explícitos ao indicar que a posição da maioria ameaçava o caráter laico do Estado brasileiro ou o princípio da separação entre Igreja e Estado”<sup>25</sup>.

O Ministro Sepúlveda admitiu que chegava a imunidade, a seu juízo, aos anexos necessários ao culto, “mas não financio propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais”.

As observações destes Ministros revelam que, embora seja defeso aos fiscos e às fazendas perquirir a seriedade ou o conteúdo da religião<sup>26</sup>, isso não implica afastar, dentro de seu poder de fiscalização e atuação judicial, que possam esses órgãos, a partir da verificação da contabilidade das entidades religiosas, verificar o que realmente é necessário e útil para a manutenção estrita do culto religioso (salários razoáveis para padres, pastores, rabinos, imans; gastos com limpeza e conservação dos templos religiosos; eventuais gastos com atividades assistenciais).

O que estiver além disso seria supérfluo e autorizaria a cobrança de impostos, como por exemplo a renda gasta para comprar horários nas grades de

---

<sup>25</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 47.

<sup>26</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 192.

programação televisivas para a difusão da religião com transmissões ao vivo dos cultos, adornos, pedras e mármore com preços exorbitantes e que fujam ao padrão ordinário de gastos com obras da maioria da sociedade brasileira, mas que sirvam a edificar templos suntuosos.

Pode-se chocar, no primeiro instante, essa proposta de controle, mas já existe, dentro do Direito Privado, com influência no Direito Tributário, legislação tributária e um conjunto de julgados administrativos e judiciais, a identificar o que, de fato, é benfeitoria útil, necessária ou voluptuária, ou, mais especificamente, o que seriam despesas úteis e necessárias para uma atividade.

O que se sugere é que se precisa fixar, hermeneuticamente, o que seriam as finalidades essenciais das entidades religiosas, para a partir daí se fixar quais materialidades econômicas, plasmadas em rendas, serviços e patrimônios, voltam-se à atividade-fim da religião, sob pena de um desvio de finalidade da norma imunizante.

Não se quer dizer que possam os fiscos e as fazendas simplesmente desconstituir como entidade religiosa aquela que se enverede por um processo de mercantilização, sem se desincumbir do necessário ônus probatório, mas se sugere que é possível investigar o que está dentro da finalidade essencial das entidades religiosas e o que, do ponto de vista constitucional-tributário, o que seria despesa necessária e útil para a atividade de culto e o que seria bem útil e necessário para edificação e manutenção de templos.

Resumindo: somente seriam albergadas pela imunidade as rendas que fossem gastas com despesas necessárias e úteis para a atividade exclusiva de culto religioso, bem como somente seriam alcançadas pela norma imunizante os serviços e os bens úteis e necessários para a criação e a manutenção dessa atividade de culto.

Por outro lado, não parece que essa seja uma matéria necessariamente veiculada por lei complementar, pois se objetiva apenas aquilatar a relação entre as rendas, os patrimônios e os serviços auferidos, hauridos ou prestados pelas entidades religiosas com suas finalidades essenciais, uma decorrência já expressa do contexto normativo e sistêmico da CR/88.

Não cabe mais, assim, entendimentos alargados como o do RE n. 325.822/SP, em que se discutia ser ou não a imunidade religiosa extensiva a todos

os bens da Mitra Diocesana de Jales. No voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, recorrendo ao entendimento de Aliomar Baleeiro, em edição de suas “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, datada de 1977, a quem imputa exemplo de quem advoga interpretação extensiva da imunidade, entendeu-se que a imunidade abarcaria quaisquer bens do templo religioso, edifícios anexos ao local de culto e patrimônio, rendas e serviços existentes ou gerados que se revertam, direta ou indiretamente, às finalidades essenciais das entidades religiosas<sup>27</sup>.

Frise-se que o Ministro Gilmar Mendes se arvorou também no entendimento de Ives Gandra da Silva<sup>28</sup>, pelo qual “todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes”, afastando-se a intributabilidade, “se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou às finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados”.

De certa forma, dois critérios interpretativos foram fixados: o de que não pode haver concorrência desleal indiretamente gerada pela imunidade, o que talvez coloque em discussão o uso de estacionamento durante a semana por valores abaixo dos de mercado fora de horários de culto, afastando-se das finalidades essenciais da entidade religiosa e se prejudicando terceiros; e o de que as finalidades das entidades imunes – oferecimento de um local para a prática individual e em comunhão do culto – sejam favorecidas, e não que haja a difusão da prática e a tentativa de seu aumentar a renda da entidade ou o número de fiéis.

Esses critérios foram esquecidos, mas permanecem nos contextos normativo, sistêmico e funcional da imunidade religiosa. Com Diogo de Castro FERREIRA e Felipe Féres VALLE<sup>29</sup>, projeta-se que, superados os entendimentos constitucionalmente equivocados sobre a imunidade religiosa, possam os critérios utilizados para a certificação da isenção das entidades religiosas nos Estados Unidos da América, servirem de parâmetros, tanto para apontar a perda da imunidade religiosa de entidades que participem em campanhas políticas e pratiquem atividades ilegais, mostrando-se o desvio de finalidade da imunidade,

<sup>27</sup> BRASIL, **RE n. 325.882/SP**, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 18.12.02, DJ em 14.05.2004.

<sup>28</sup> BRASIL, **RE n. 325.882/SP**, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 18.12.02, DJ em 14.05.2004.

<sup>29</sup> FERREIRA, Diogo de Castro; VALLE, Felipe Féres. Mínimo existencial: a questão da imunidade dos templos religiosos no Brasil e uma análise comparativa com o direito norte-americano. In: **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET**, Brasília, v. 11, n. 2, jul./dez. 2016, p. 65-67.

como também o estabelecimento de obrigações acessórias que demonstrem quais patrimônios, rendas e serviços hauridos, auferidos e prestados, realmente se prestem às finalidades essenciais de oferecimento de um local de culto para os fiéis.

#### 4 CONCLUSÃO

A imunidade religiosa à brasileira gerou uma confusão na interpretação da imunidade religiosa, conforme assevera Ronaldo Lidimar José MARTON<sup>30</sup> e foi relatado ao longo desse texto.

Confusão ao se tratar como iguais a imunidade das religiões, autêntica cláusula de proteção da liberdade de culto, e outras imunidades, como a prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição da República, que trata de partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de ensino e de assistência social, sem fins lucrativos.

Daí que a aplicação indiscriminada do enunciando da súmula dominante n. 724 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual, “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”, para as entidades religiosas, esconda a dificuldade que o próprio parágrafo quarto do artigo 150 traz em colocar a necessidade de se comprovar a vinculação com finalidades essenciais que seriam as exclusivamente vinculadas ao oferecimento e manutenção de um local de culto.

A ampliação do alcance desse dispositivo, assim como da própria alínea *b* se baseia em lugares-comuns construídos pela teoria dominante do Direito Tributário, que não resistem à análise dos contextos normativo, sistêmico e funcional do texto constitucional, ou mesmo ao uso dos elementos sistemático e teleológico na interpretação, instrumental teórico para coibir “posições

---

<sup>30</sup> MARTON, Ronaldo Lidimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal.** Disponível em [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf), acesso em 20.08.2015, p. 26.

preconcebidas contra o Fisco ou de suspeição sistemática do contribuinte por parte dos agentes dele”<sup>31</sup>.

Há limites de resistência sobre como interpretar “templos de qualquer culto” e “finalidades essenciais”, não sendo palavras jogadas livremente no texto constitucional, sem observância de qualquer contexto.

Advoga-se, então, a necessidade da plena compreensão dos limites impostos pelo Estado laico e natureza garantista da liberdade de culto que a imunidade religiosa oferece, longe de diretriz de fomento da religião, em geral, ou das entidades religiosas, em especial. Os pensamentos liberais econômico e político precisam ser harmonizados, a partir dessas novas balizas.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª ed. revista e atualizada. Forense: Rio de Janeiro, 1960.

BLACKFORD, Russel. **Freedom of Religion and Secular State**. 1ª ed., Willey-Blackwell, 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL, **ARE n. 759977 no AgR**, 2ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 24.09.2013, DJe em 18.10.2013.

\_\_\_\_\_, **RE n. 325.882/SP**, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 18.12.02, DJ em 14.05.2004.

CARRÁ, Denise Sá Vieira. A cláusula constitucional da liberdade de crença/religião. In: ROCHA, Maria Vital; CARVALHO, Paulo Rogério Marques de (orgs.). **25 anos**

---

<sup>31</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 432-433.

**da Constituição de 1988: os Direitos Fundamentais em perspectiva.** Fortaleza: Expressão Gráfica, 2013.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously.** Cambridge: Harvard University, 1977.

FERREIRA, Diogo de Castro; VALLE, Felipe Féres. Mínimo existencial: a questão da imunidade dos templos religiosos no Brasil e uma análise comparativa com o direito norte-americano. In: **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET**, Brasília, v. 11, n. 2, jul./dez. 2016, pp. 38-71.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.** São Paulo: Dialética, 2006.

MACHADO, Jónatas. **Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos.** Universidade de Coimbra – Coimbra Editora, 1996.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal.** Disponível em [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf), acesso em 20.08.2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Teoria do Conhecimento Constitucional.** São Paulo: Malheiros, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.