

O SENTIDO E ALCANCE DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO¹

*The meaning and reach of the constitutional immunity for
temples of any worship*

Edilson Jair Casagrande²

Valdinei Ramos Gandra³

RESUMO

O presente artigo, com cunho expositivo e explicativo, tem por escopo debater o sentido e o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto estabelecida pelo art. 150, VI, *b* da Constituição Federal de 1988, bem como o efeito prático destas em relação às entidades abrangidas, tal qual as igrejas. A pesquisa tem como fontes a doutrina do âmbito jurídico, sobretudo no ramo do direito tributário e busca subsídios também na Jurisprudência, com destaque para o Supremo Tribunal Federal, apresentando, inclusi-

¹ O artigo foi recebido em 12 de fevereiro de 2018 e aprovado em 12 de abril de 2018 com base na avaliação dos pareceristas *ad hoc*.

² Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); Especialista em Direito Processual Civil; Graduação em Direito. Atualmente é advogado e professor da área do direito. E-mail: edilson@casagrande-advogados.adv.br.

³ Mestre em Patrimônio Cultural e Sociedade - MPCs pela Universidade da Região de Joinville - UNIVILLE (2013); Licenciando em História pelo Centro Universitário Leonardo da Vinci (UNIASSSELVI); Bacharel em Teologia pela Faculdade Teológica Sul Americana - FTSA (2007), Graduação em Processos Gerenciais pela Faculdade Internacional de Curitiba FACINTER (2006). Atualmente professor e coordenador do Curso Bacharel em Teologia da Faculdade Refidim. E-mail: gandra@ceeduc.edu.br.

ve, tópico crítico em relação à atual posição de nossa Corte Suprema sobre a abrangência de tal imunidade, com explicitação, ao fim, dos principais reflexos da imunização quanto à tributação dos imunizados.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade tributária; templo; culto; religião.

ABSTRACT

The present article, with expository and explanatory nature, has as scope debating the meaning and the reach of the tributary immunity of temples of any worship established by the art. 150, VI, *b* of the Federal Constitution of 1988, as well as the practical effects of this in relation to the entities reached, such as the churches. The research has as source the doctrine of juridical sphere, overall in the branch of tributary law, and seeks subsidies also in the Jurisprudence, with highlights to the Federal Supreme Court, presenting, including, critical topics in relation to the current position in our Supreme Court on the reach of such immunity, with explication, at the end, of the main reflexes of the immunity as to the tributes of the immunized.

Keywords: Tributary immunity; temple; worship; religion.

INTRODUÇÃO: CONCEITO, FINALIDADE E CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Embora se afigure o tributo como instituto vital à manutenção da vida coletiva pelo Estado, ente metafísico que tem nas prestações pecuniárias dos particulares submetidos à sua soberania a fonte primordial de recursos para sua manutenção, realização de suas atividades e serviços públicos,⁴ o poder de tributar deve ser limitado. Há que se destacar que em regimes democráticos, a legitimidade da atividade impositiva de tributação está imediatamente reportada à Constituição, no intento de cercar de

⁴ “[...] o tributo é um dever imperativo, correspondente a uma necessidade vital. Se fosse suprimido, acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, tendo em vista o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é assegurado pelo tributo, fazem parte de economia contemporânea. O tributo é, portanto, uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à habitação, à alimentação e ao vestuário”. (NOGUEIRA, Barbosa Ruy. *Curso de Direito Tributário*. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.p.124-125).

segurança os contribuintes em face da tendência quase que natural do poder estatal ao arbítrio. Nessa esteira, relevante é a lição de Ruy Barbosa Nogueira:⁵

Em razão da soberania que o Estado exerce em seu território, dentre outros poderes, tem ele o poder de tributar. Porém, no Estado democrático de Direito, onde todo poder emana do povo, cabe aos contribuintes como representantes deste juridicizar o exercício do poder, de tal sorte que, no caso da tributação, o **poder** de tributar se convola em **direito** de tributar, ou seja, no caso da Federação, cada esfera de governo somente poderá instituir o tributo para a qual recebeu da Constituição a respectiva competência, competência esta que deve ser exercida dentro das limitações ao poder de tributar.

Assim, nossa Carta Política não permite, em sede tributária, o surgimento de obrigações sem assento na Lei, veiculada por quem ela outorga competência⁶ e que, de qualquer forma, deve também atentar para as hipóteses de restrição de uso de tais competências, quando a mesma Constituição as restringe ou condiciona, como nas hipóteses de imunidades, na primeira hipótese, ou da anterioridade da lei tributária, na segunda.

Em consequência disso, não obstante o fato de a Constituição Federal atribuir à União, Estados, Municípios e Distrito Federal o poder para instituir tributos sobre determinados fatos e situações específicas, como por exemplo, o Imposto de Renda, o IPTU e o imposto

⁵ NOGUEIRA, 1999, p. 119-120.

⁶ Neste sentido Roque Antônio Carrazza leciona que “a delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou. Para consagrar esta asserção basta uma superficial análise da Lei Maior, que, confirmando o caráter federal do Estado brasileiro e a posição de pujança que nele ocupam o Município e o Distrito Federal, elencou e distribuiu, cuidadosa e exaustivamente, as várias competências de cada uma das pessoas políticas”. (CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 425-426).

sobre transmissões *causa mortis* e de doações (ITCMD) - o que decorre da competência tributária -, no desenho constitucional de tal parcela de poder estão compreendidas limitações que pode-se chamar de **imunidades tributárias**, tornando os respectivos entes tributantes incompetentes para a instituição de tributos sobre determinados fatos, situações e pessoas.⁷

Ora tratada como uma incompetência tributária, ora tratada como uma restrição ao poder constitucional de tributar (entre outros conceitos), refere-se a uma espécie de benefício fiscal assim como o são a isenção, o diferimento, a subvenção e as hipóteses de desoneração parcial como é o caso das reduções de alíquota e de base de cálculo, concessão de créditos e amortizações. Porém, diferentemente dos citados institutos as imunidades têm estatura constitucional e delimitam o próprio poder de tributar do Estado (competência tributária), imunizando certos fatos, situações e pessoas em razão de finalidades a serem atingidas pela ordem jurídico-social.

É de relevo mencionar que se trata de verdadeiro direito e garantia fundamental alçado a um nível constitucional como meio de o Estado promover ou estimular atividades que o constituinte entendeu serem fundamentais e que visem preservar o Estado de Direito, o Regime Federativo e a liberdade de expressão cultural e religiosa.⁸

Ademais, o Estado também admite que, para a realização de algumas atividades, necessita do auxílio dos privados, a exemplo da educação, saúde e assistência social. Para que tudo isto seja possível, restringe o poder de tributar em relação a estas instituições ou bens, como estabelece o

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 236.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2004, p. 209.

art. 150, VI da Constituição Federal,⁹ atendidos, quando exigidos, os requisitos postos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.¹⁰

Com efeito, todas estas hipóteses se constituem em direto fundamental do contribuinte, alçadas à qualidade de cláusula pétrea pelo Supremo Tribunal Federal, portanto, não podem ser alteradas nem por emenda à Constituição, conforme estabelece o art. 60, § 4º, IV do texto constitucional.¹¹

⁹ 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;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

¹⁰ Art. 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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001).

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.

¹¹ “[...] as imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário”. (RE 636941, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014).

Quanto às características das imunidades tributárias previstas na Constituição Federal de 1988, estas podem ser:

Objetivas: Quando se leva em consideração o fato gerador como causa da imunização, recaindo, portanto, sobre bens, tais quais os livros, jornais e periódicos e o papel para sua impressão, conforme alínea *d* do art. 150, VI da CRFB/88.

Subjetivas: Quando se contempla o sujeito passivo da relação tributária como causa da imunização, a exemplo do caso dos partidos políticos, sindicatos, entidades assistenciais e educacionais, bem como as igrejas, nos termos das alíneas *b* e *c*, do art. 150, VI da CRFB/88.

Condicionadas: Quando para a fruição deve se atender aos requisitos estabelecidos em Lei, como é o caso do disposto no art. 150, VI, *c* da Constituição, que condiciona a concessão da imunidade às entidades abrangidas ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Incondicionadas: Quando autoaplicáveis, independentemente de legislação posterior as regulamentar.

Importante referir ainda que as imunidades expostas no art. 150, VI da CRFB/88 dizem respeito exclusivamente a tributos na espécie de imposto, porém, existem outras imunidades previstas no texto constitucional que versam sobre outras espécies tributárias, como são os casos da CIDE nas receitas de exportações, art. 149, §2º, I da Constituição, Taxas judiciais ou de solicitações de registros e certidões para carentes constantes do art. 5º, XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI, LXXVII da CRFB/88 e ainda da Contribuição Social de entidade beneficente de assistência social disposta no art. 195, §7º da Carta Magna.

Nessas condições, indo ao encontro do objeto do presente artigo, é possível classificar a imunidade dos *templos de qualquer culto*, prevista na alínea *b* do art. 150, VI da CRFB/88, como **subjetiva, incondicionada**

e concernente apenas aos impostos, não exonerando os entes imunizados dos demais tributos e do cumprimento de obrigações acessórias e deveres instrumentais previstos na legislação tributária.

Não obstante, a definição do que se considera *templo de qualquer culto* para fins de proteção pelo manto imunizante da Constituição Federal é causa de relevantes debates doutrinários e jurisprudenciais, perfazendo-se a importância de breve exposição da interpretação devida às normas imunizantes, para que se alcance com maior facilidade o conteúdo e alcance da referida expressão, bem como avaliar o teor das construções pretorianas e da doutrina a seu respeito.

1 INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES

A interpretação das normas tributárias infraconstitucionais não é idêntica à aplicável aos termos da Constituição, devendo a imunidade ser interpretada extensivamente. Se assim não fosse, ensina Ives Gandra da Silva Martins,¹² as outorgas constitucionais poderiam ser mutiladas pelas entidades federativas. O autor transcreve ainda a seguinte ementa, dando realce à interpretação das imunidades:

PAPEL DE IMPRENSA. ATO INEXISTENTE. INTERPRETAÇÃO LITERAL. Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência.

Com razão Humberto Ávila¹³ ensina que não se pode tolerar, num Estado democrático de Direito, uma ‘justificação’ que, a pretexto de fun-

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias de editora vinculada a instituição de educação e assistência social*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo, v. 35, abr./jun. 2001, p. 258.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista de Direito Tributário. V79, (79):163-183, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 183.

damentar uma interpretação, termine por encobri-la. E com a maestria que lhe é peculiar, José Joaquim Gomes Canotilho,¹⁴ relativamente ao assunto, assim se manifesta:

Interpretar a constituição é uma tarefa que se impõe metodicamente a todos os aplicadores das normas constitucionais (legislador, administração, tribunais). Todos aqueles que são incumbidos de aplicar e concretizar a constituição devem: (1) encontrar um resultado constitucionalmente justo através da adopção de um procedimento (método) racional e controlável; (2) fundamentar este resultado também de forma racional e controlável (Hesse). Considerar a interpretação como tarefa, significa, por conseguinte, que toda a norma é significativa, mas o significado não constitui um dado prévio; é, sim, o resultado da tarefa interpretativa.

Enfim, no dizer de José Souto Maior Borges,¹⁵ a imunidade não se rege pelos cânones hermenêuticos restritivos, pretensamente aplicáveis à isenção. Ou seja, a interpretação da imunidade deve ser ampliativa. Afinal, já que a imunidade decorre da Constituição e a isenção tem previsão legal, justifica-se que a interpretação de tais institutos se faça de forma distinta.

O fato é que em se tratando de imunidade não deve prevalecer o aspecto literal da interpretação, passando a ter significado maior a interpretação teleológica. Nesse sentido, o ensinamento de Geraldo Ataliba:¹⁶

Na interpretação constitucional, o conteúdo político deve ser levado em consideração e aí, mais do que em qualquer outro setor, a interpretação teleológica se impõe. [...] a interpretação estrita da lei importa, no caso, violação da norma, do desígnio, do princípio constitucional.

¹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1191.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. *Imunidade tributária dos produtos de informática*. Repertório IOB de jurisprudência. Nº 24. São Paulo. 1996, p. 544.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Manifestação na aula magna proferida pelo Min. Aliomar Baleeiro. In: *Imunidades e isenções tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, jul./set. 1977, p. 87.

A interpretação extensiva de hipóteses imunizantes foi assim motivada pelo então Ministro do STF Sepúlveda Pertence:¹⁷

[...] é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar. São exemplos marcantes dessa tendência a aplicação liberal que a Casa tem dado à imunidade de livros, jornais e periódicos (v.g., RE 141441, 04.11.87, Sanches, RTJ 126/216; ERE 104563, Pleno, 09.06.93, Néri, RTJ 151/235), assim como à do papel destinado à sua impressão (RE 174476, Pleno, 26.09.96, M. Aurélio; RE 203859, Pleno, 17.12.96, Corrêa). (Grifou-se).

Ainda atinente à interpretação e alcance das imunidades, consolidando a posição já desvelada, firma-se para fins do presente trabalho o entendimento de que as imunidades devem ser interpretadas de forma a não frustrar suas finalidades e em função das mesmas. Logo, à imunidade não está sujeita a interpretação exclusivamente literal, pois tem foro constitucional. Feitas tais considerações, passa-se à análise específica da imunidade dos templos de qualquer culto, imposta pelo art. 150, VI, b da CRFB/88 que constitui o escopo da presente pesquisa.

2 IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “B” DA CRFB/88: DA EXTENSÃO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”.

Averbou-se alhures que a Constituição Federal de 1988, dentre os preceitos imunizantes constantes de seu art. 150, VI, prevê na alínea

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 237.718-SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. DJ 06-09-01, p. 21. Ementário v. 2.042-3, p. 515. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 8 fev. 2003 – Grifos nossos.

b, a imunidade dos templos de qualquer culto. Tal imunidade, segundo consenso na doutrina e jurisprudência, tem por escopo garantir a liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, direitos fundamentais que são, segundo o art. 5º, VI e VIII da CRFB/88.¹⁸ Com efeito, segundo Baleeiro, “a imunidade só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis e mesquinhas”.¹⁹

Entende-se assim que, quanto à liberdade religiosa, “o livre exercício só é maximamente garantido quando proibida a instituição de impostos relativamente aos templos de qualquer culto”.²⁰ (ÁVILA, 2004, p. 220). Ademais, tal premissa coaduna-se à diretriz da laicidade do Estado brasileiro, garantida, sobretudo pelo disposto no art. 19, I da Constituição Federal, que veda o estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas pelos entes federativos, bem como que estes tenham aliança ou embarcem o funcionamento de quaisquer cultos religiosos.²¹

Contudo, a despeito do aparente consenso acerca da finalidade e do alcance da referida imunidade, surgem diversas divergências quanto à definição do que se considera *culto religioso* para os fins de enquadramento no preceito imunizante em questão, sendo de relevo, em

¹⁸ 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 [...]. VIII - 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, fixada em lei; (grifou-se).

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 311.

²⁰ ÁVILA, 2004, p. 220.

²¹ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público [...].

um primeiro momento o estudo do que se considera *qualquer culto* para os fins constitucionais, para, posteriormente, discorrer sobre a amplitude da expressão *templo*.

2.1 Extensão da expressão “qualquer culto”

Considerando o tema em questão, Paulo de Barros Carvalho é a favor de uma interpretação bastante lassa do vocábulo culto religioso, assim entendendo “*todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam*”.²² A essa posição, Leandro Paulsen parece demonstrar resistência ao afirmar que a imunidade não admite extensão, por exemplo, a cultos satânicos, para tanto, cita interessante construção de Saraiva Filho acerca do tema:²³

Embora a imunidade dos templos e dos cultos seja, em regra, incondicionada, deduz-se, diante do próprio texto constitucional, que tal imunidade não abrange os templos de inspiração demoníaca, nem cultos satânicos, nem suas instituições, por contrariar a teologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus.

Diante do conflito acima descrito, bastou uma interpretação sistêmica para que se encontrasse a solução mais ajustada à liberdade de crença, à laicidade do Estado, e aos fins da imunidade em destaque. No entanto, a questão se afigura mais complexa quando se está diante de outros cultos, que creem e estimulam a crença em um Deus, mas que não são tradicionalmente tradados como religião. É o caso da maçonaria.

²² CARVALHO, 2012, p. 201.

²³ SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes, 2008, p. 250-251 Apud PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

Foi, aliás, em um julgado que discutia o enquadramento ou não de uma loja maçônica á imunidade do art. 150, VI, *b* da Constituição, que o Supremo Tribunal Federal (RE 562.351/RS) discutiu com maior profundidade o que é considerado *culto religioso* para os fins da norma em questão.

No julgado em análise, a maioria da Primeira Turma do STF votou no sentido de que a *“imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçônica, em cujas lojas não se professa qualquer religião”*.²⁴ O argumento, em síntese, foi o de que a maçonomia apresenta-se como *“uma confraria que, antes de mais nada, professa uma filosofia de vida, na busca do que ela mesmo denomina de aperfeiçoamento moral, intelectual e social do Homem e da Humanidade. Daí porque, não incidentes, à espécie, as hipóteses previstas no art. 150, VI, ‘b’ e ‘c’, da CF”*. Foi o que entendeu o Ministro Relator Ricardo Lewandowski ao corroborar as razões do acórdão do Tribunal a *quo*.

²⁴ Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – **A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçônica, em cujas lojas não se professa qualquer religião.** IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (RE 562351, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012).

A posição do Relator foi seguida pelos demais Ministros, Ayres Britto, Carmen Lúcia e Dias Toffoli, que concordaram com o entendimento de que por se tratar de instituição que, embora tenha simbologia própria, doutrinação própria, rituais próprios e acreditar em um ser superior criador do universo, a saber, o “Grande Arquiteto do Universo”, não tem cunho religioso, constituindo-se em filosofia de vida aos seus participantes, visto que a própria maçonaria não se coloca como religião.

Em seu voto ainda, o Relator observou que, inobstante o fato de as imunidades comportarem interpretação extensiva, a imunidade dos templos, quando a seu enquadramento, deve ter interpretação restrita aos templos de culto religioso, reconduzindo ao fim visado pela norma de garantir a liberdade de crença, ainda que tenha exposto opinião de relevantes doutrinadores no sentido de que a referida imunidade poderia abranger outros cultos em virtude da proteção da liberdade de consciência encampada pelo mesmo art. 5º, VI da CRFB/88.

Entretanto, o Ministro Marco Aurélio votou em sentido contrário por entender que o conceito de *templo de qualquer culto* comporta interpretação extensiva, sob o fundamento da pluralidade do art. 1º, V da CRFB/88, abrangendo não apenas os cultos religiosos, mas também as seitas que buscam a elevação espiritual, expressando em certa medida alguma religiosidade, ainda que não contidas no conceito tradicional (e plurissignificativo de religião).

Para expressar com maior autenticidade a posição do ministro quando aos conceitos de culto, religião e no que se refere à abrangência da imunidade em questão, colaciona-se o seguinte trecho de seu voto:

A Constituição não restringiu a imunidade à prática de uma religião enquanto tal, mas apenas ao que for reconhecido como templo de qualquer culto. Com essa premissa maior, passo ao exame da menor, que consiste em qualificar a maçonaria como religião – ou, ao menos, como prática que ex-

pressa religiosidade, podendo ser designada como culto.

Estão em jogo três conceitos: de religião, de culto e de templo. Sabemos que o primeiro deles – o de religião – é objeto de disputa no campo da sociologia, da antropologia e, até mesmo, da própria teologia. Na busca de uma definição mais singela, verifica-se que religião é:

1. Crença na existência de uma força ou forças sobrenaturais, considerada (s) como criadora (s) do Universo, e que como tal deve(m) ser adorada(s) e obedecida(s).

2. A manifestação de tal crença por meio de doutrina e ritual próprios, que envolvem, em geral, preceitos éticos.

(...)

8. Qualquer filiação a um sistema específico de pensamento ou crença que envolve uma posição filosófica, ética, metafísica, etc. (Dicionário Aurélio Eletrônico, 1999).

Numa perspectiva menos rígida do conceito de religião, certamente se consegue classificar a maçonaria como uma corrente religiosa, que contempla física e metafísica. São práticas ritualísticas que somente podem ser adequadamente compreendidas no interior de um conceito mais abrangente de religiosidade. Há uma profissão de fé em valores e princípios comuns, inclusive em uma entidade de caráter sobrenatural capaz de explicar fenômenos naturais – basta ter em conta a constante referência ao “Grande arquiteto do Universo”, que se aproxima da figura de um deus. **Está presente, portanto, a tríplice marca da religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes.** Existe notícia de que a maçonaria já chegou a ser qualificada como uma religião civil (Pamela M. Jolicoeuer e Louis L. Knowles. “Fraternal associations and civil religion: scottish rite freemasonry”. *Review of Religious Research*, Vol. 20, No. 1, 1978, pp. 3-22).

Em tal contexto, revela-se descabido fechar os olhos ao denominado fato do pluralismo nas sociedades contemporâneas, marcadas por desavenças quanto aos elementos mais basilares da vida comunitária. **Evidentemente, pressuponho um conceito mais largo de religião, até mesmo em deferência ao disposto no artigo 1º, inciso V, da Carta Federal, que consagra o pluralismo como um valor basilar da República Federal do Brasil. Ao contrário dos teólogos e cientistas sociais,**

preocupados apenas com a ciência que praticam, o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião. Exige-lhe leitura compreensiva das práticas sociais a fim de classificá-las como religiosas ou não, haja vista que tanto o direito como a religião são subprodutos da cultura.

Assim, a meu ver, **certas práticas que poderiam ser consideradas “seitas”, e não “religiões”, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado. [...]**

Ora, há inequívocos elementos de religiosidade na prática maçônica. **No mais, atentem para a norma constitucional: ela protege o culto. E este consiste em rituais de elevação espiritual, propósitos intrincados nas práticas maçônicas, que, se não podem ser classificadas como genuína religião, segundo a perspectiva das religiões tradicionais – e o tema é controverso –, estão dentro do escopo protetivo da Constituição de 1988. [...]** (grifou-se)

De fato, uma concepção literal dos dispositivos até então trabalhados permitiria a afirmação de que a imunidade do art. 150, VI, *b* da CRFB/88 abrange outros cultos para além daqueles relacionados à religião, haja vista que o dispositivo faz referência apenas à expressão *templos de qualquer culto*, não referindo-se expressamente a *cultos religiosos* como fazem os artigos 5º, VI e 19, I do texto constitucional, ou mesmo *crença religiosa*, como consta do art. 5º, VIII.

Poder-se ia concluir então que, quando o legislador constitucional quis se referir a *cultos religiosos* o fez expressamente, ao passo que, quando na alínea *b*, do art. 150, VI fala apenas em *templo de qualquer culto*, abrange também outros cultos que expressam algum conteúdo filosófico ou metafísico que tem por escopo a elevação espiritual de seus adeptos, por meio de um arcabouço valorativo, de liturgias, simbologias e da crença em um ser superior, ainda que tal crença não esgote por si os fins institucionais da entidade. Nessa linha, tal tese ganharia peso diante do brocardo jurídico de que a lei não contém expressões inúteis, especialmente se estivermos falando do texto constitucional.

Com efeito, sem desconsiderar o foco principal da imunidade dos *templos de qualquer culto* de proteger a entidades religiosas de fanatismos e perseguições, garantindo assim a liberdade de crença religiosa, tem-se, diante de uma interpretação progressista e finalística do texto constitucional, tal imunidade compreenderia também *outros cultos* como o dos templos positivistas e mesmo da maçonaria, como exposto no voto do Ministro Marco Aurélio no RE 562.351/RS.

2.2 Da extensão da expressão “templo”

Neste ponto, o conflito é entre (i) a concepção de templo como **local** em que se realiza a celebração do culto, não estendendo a imunidade aos anexos necessários à manutenção dos fins da entidade imunizada; (ii) concepção de templo como **atividade** que compreende não apenas o local de realização da celebração, mas todos seus anexos e o complexo de relações jurídicas que se orientam para a consecução dos fins da entidade; (iii) e a concepção de templo como **entidade**, compreendendo-se aí toda a organização religiosa em suas diversas ramificações e manifestações na dimensão correspondente ao culto, *independentemente de coisas e pessoas objetivamente consideradas*.²⁵

Inobstante as três posições acima descritas, considera-se que o definição dos limites da expressão *templo* é obtida mediante a conjugação do disposto na alínea *b* do art. 150, VI, com o disposto no § 4º do mesmo artigo, que condiciona a imunidade de impostos sobre patrimônio renda e serviços das respectivas entidades à realização das finalidades protegidas pelo preceito imunizante, a saber, a preservação da liberdade de culto e crença em suas mais variadas manifestações, perfazendo-se adequada, portanto, a in-

²⁵ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 334.

interpretação mais abrangente possível, dada a diversidade de formas de manifestação e de elevação espiritual por meio de cultos e crenças.

Isso por que, segundo Eduardo Sabbag,²⁶ o art. 150, § 4º faz referência tanto a rendas e serviços, que são possuídos pela entidade e não pelo templo em si, quanto trata textualmente do vocábulo **entidade**, e ainda relaciona ambos à finalidade essencial do culto.

Entende-se, por conseguinte, com esteio na posição já manifestada pelo STF e corroborada pela doutrina majoritariamente, que a imunidade alcança todas as atividades relacionadas com as finalidades essenciais da entidade religiosas (art. 150, § 4º da CRFB/88).²⁷

Neste ínterim, as imunidades previstas no art. 150, VI não possuem existência sem finalidades, de modo que não se mostra razoável, por exemplo, que uma entidade religiosa venda camisas de alta costura, almejando lucro, não existindo finalidade alguma de promoção de suas crenças. Nessas condições é que o STF reconhece a imunidade de cemitérios pertencentes a entidades religiosas, residência ou escritório de padres e pastores,²⁸ tudo em consonância à finalidade da imunidade de contribuir para a

²⁶ SABBAG, 2013, p. 336.

²⁷ Art. 150 [...] § 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.

²⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “b”. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator (a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340).

não obstrução da liberdade da manifestação e exercício de qualquer culto ou crença.

3 DOS EFEITOS PRÁTICOS DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “B” DA CRFB/88 PARA AS ENTIDADES IMUNIZADAS.

Na mesma linha do exposto nos tópicos anteriores, não apenas o local onde são realizados efetivamente os cultos é imune à incidência de impostos, mas toda e qualquer atividade econômica cujos resultados sejam revertidos para os fins do culto ou crença em função dos quais a entidade se estrutura, abrangendo de modo ampliativo, portanto, o patrimônio, renda e serviços das entidades, desde que destinados às finalidades que lhes são subjacentes, nos termos do art. 150, § 4º da CRFB/88.

Aliás, analisando o citado dispositivo constitucional, Eduardo Sabbag (2013, p. 334) faz interessante divisão para o estudo dos efeitos práticos da imunidade em questão, primeiro analisando-a em relação a sua incidência sobre o patrimônio, renda e serviços da entidade e, posteriormente, em função da vinculação de tais recursos aos fins visados.

Quanto ao fato de a imunidade recair sobre o patrimônio, renda e serviços, reflete o citado autor:

À guisa de exemplificação, levando-se em conta que os signos “patrimônio”, “renda” e “serviços”, fácil é perceber que não deve haver a incidência dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesial, ou sobre o chamado *templo-móvel*; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou esmórtulas dos fiéis, ou sobre as rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismos e convenções); etc.²⁹

²⁹ SABBAG, 2013, p. 335.

Jungido a tal premissa encontra-se a vinculação do patrimônio e rendas auferidos e serviços prestados à finalidade essencial destas entidades, que fazem da alínea *b* do art. 150, VI uma imunidade relacionada, porquanto se refere a patrimônio, rendas e serviços direta ou indiretamente explorados. É o que sustenta o ilustre tributarista:

A imunidade relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto: o prédio alugado a terceiros; o imóvel dedicado ao lazer etc. Sendo assim, se há um imóvel, de propriedade de entidade assistencial, locado a terceiras pessoas, com aluguéis sendo usados como fonte de custeio para cumprir as finalidades essenciais, não se tem este bem como vinculadamente imune, mas relacionadamente imune.³⁰

Destarte, são estabelecidos dois requisitos para o gozo de tal imunidade relacionada, quais sejam, (i) o *reinvestimento* dos valores auferidos com as atividades econômicas diretas e indiretas nos objetivos institucionais da entidade imunizada e (ii) a inexistência de prejuízo para a livre concorrência, quando praticadas atividade tipicamente econômicas e mercantis, não adstritas ao âmbito eminentemente religioso,³¹ capazes de vulnerar o primado da livre concorrência, sob as quais recairá o específico ônus fiscal, tal qual para os demais particulares.³²

Observados tais requisitos, a imunidade dos *templos de qualquer culto* abrange atividade como a **locação de imóveis**³³ em relação ao IPTU incidente sobre estes, bem como o IR decorrente da renda auferida, a manutenção de **cemitérios**, quanto ao IPTU incidente sobre o respectivo ter-

³⁰ SABBAG, 2013, p. 337.

³¹ SABBAG, 2013, p. 338.

³² PAULSEN, 2012, p. 102.

³³ O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve apenas ser a igreja, a sinagoga ou o edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos. (MATTOS, Samuel Silva. *Imunidades Tributárias e sua Interpretação*. In: Revista da ESMESC, ano 07, volume 11. Florianópolis: ESMESC, 2001).

reno,³⁴ residência ou escritório de padres, pastores e outras formas de representantes da religião ou crença em relação ao IPTU, **estacionamento** das entidades religiosas ainda que abertos a terceiros em relação ao ISS e IPTU,³⁵ **ventas** de mercadorias produzidas pelos templos quanto ao ICMS³⁶ (o que não se dá nas operações de compra) e outras diversas hipóteses em que a atividade econômica ou simples utilização de bem móvel ou imóvel guarde relação com a finalidade da entidade religiosa.

³⁴ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “b”. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator (a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340).

³⁵ AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – IPTU (2007) e taxa de lixo - Exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 – Município de Campinas — Templos de qualquer culto - Sobre a taxa, à luz do artigo 1º da Lei Municipal nº 7.486/1993, benefício condicionado à isenção – Taxa devida - **Porém, imposto indevido – Sucumbência recíproca - Julgada parcialmente procedente em primeiro grau – Estacionamento da sede do templo religioso, atendendo as finalidades essenciais da autora – Demonstração suficiente nos autos - Imunidade a templos de qualquer culto** – Aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal de 1988 – Repetição devida - Sucumbência bem aplicada – Sentença mantida – Apelo da municipalidade improvido. (TJ-SP - APL: 00004350620128260114 SP 0000435-06.2012.8.26.0114, Relator: Silva Russo, Data de Julgamento: 11/08/2015, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 18/08/2015).

³⁶ O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, c da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (STF - RE: 186175 SP, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 23/08/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 17-11-2006 PP-00048 EMENT VOL-02256-04 PP-00642 RT v. 96, n. 857, 2007, p. 185-187 LEXSTF v. 29, n. 337, 2007, p. 227-232 RDDT n. 137, 2007, p. 166-168).

Mas alerta Sabbag³⁷ que “*a imunidade deve cessar a partir de momento em que o templo passa a exercer atividade econômica em caráter empresarial, ou seja, aquela que coloque em risco o regime de livre concorrência*” a ponto de deixar de se tornar uma atividade em função do fim da entidade e se tornar atividade principal com vista ao lucro por si só, o que violaria a isonomia, livre concorrência e livre iniciativa (arts. 1º, IV, 5º, II, 170, IV e 173, § 4º da CRFB/88).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das construções doutrinárias a jurisprudenciais sistematicamente organizadas no presente trabalho com o fim de expor o sentido e o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto contemplada pelo art. 150, VI, *b* da CRFB/88, pode-se concluir que:

a) as imunidades tributárias constituem limitações constitucionais ao poder de tributar do estado à medida que contribuem para o desenho constitucional da competência tributária (aptidão para instituir tributos) dos entes federativos, tornando-os, desde logo, incompetentes para a criação de determinados tributos em relação a um rol de fatos, situações e pessoas definidos pela norma;

b) tal limitação à competência tributária das entidades tributantes tem por escopo garantir a intangibilidade de valores caros à ordem constitucional estabelecida, tal qual o Estado de Direito, o Regime Federativo e a liberdade de expressão cultural e religiosa, contempladas pelos preceitos imunizantes constantes do art. 150, VI da CRFB/88;

c) para o cumprimento de tal desiderato, faz-se necessária uma interpretação extensiva e teleológica (finalística) dos preceitos imunizantes, obser-

³⁷ SABBAG, 2013, p. 340.

vados os valores os que visam realizar e todos os desdobramentos de uma possível tributação em relação aos fatos, situações e pessoas imunizadas;

d) dentre as imunidades conferidas pelo 150, VI da CRFB/88, está a imunidade dos *templos de qualquer culto*, com o escopo de garantir a liberdade de crença e de culto, nos termos dos arts. 5º, VI e VIII e 19, I da CRFB/88;

e) pode-se classificar a imunidade dos *templos religiosos de qualquer culto*, prevista na alínea *b* do art. 150, VI da CRFB/88, como **subjéitiva, incondicionada e concernente apenas aos impostos**, não exonerando os entes imunizados dos demais tributos e do cumprimento de obrigações acessórias e deveres instrumentais previstos na legislação tributária;

f) a posição atual do STF explicitada no RE 562.351/RS é no sentido de que apenas os cultos estritamente religiosos gozam da imunidade prevista na alínea *b* do art. 150, VI da CRFB/88, sendo que outras seitas e cultos, ainda que instiguem a fé e a crença religiosa, manifestando alguma religiosidade, não são abrangidas pela norma, porquanto não se apresentam como religião;

g) por outro lado, o voto vencido do Ministro Marco Aurélio traz relevante discussão, ao expor que o dispositivo imunizante em questão não abrange apenas os cultos religiosos, mas outras seitas, porquanto conduzem à elevação espiritual, mediante rituais, doutrinas, preceitos éticos e crenças próprias, fato que, sobre a diretriz da pluralidade (art. 1º, V da CRFB/88) deve ser considerada para o enquadramento na respectiva imunidade;

h) tal argumento ganha em relevância quando se observa que o dispositivo referência apenas a expressão *templos de qualquer culto*, não se referindo expressamente a *cultos religiosos* como fazem os artigos 5º, VI e 19, I do texto constitucional, ou mesmo *crença religiosa*, como consta do art. 5º, VIII. Logo, considerando que a que a lei não contém expressões inúteis, especialmente se estivermos falando do texto constitucional, pode-

se chegar à conclusão de que a imunidade do art. 150, VI, *b* da Constituição abrange outros cultos não estritamente religiosos, tal qual a maçonaria e os templos positivistas;

i) no que concerne dos efeitos práticos da imunidade em questão, pode-se concluir que alcança não apenas o local onde são realizados efetivamente os cultos é imune à incidência de impostos, mas toda e qualquer atividade econômica cujos resultados sejam revertidos para os fins do culto ou crença em função dos quais a entidade se estrutura, abrangendo de modo ampliativo, portanto, o patrimônio, renda e serviços das entidades, desde que destinados às finalidade que lhes são subjacentes, nos termos do art. 150, § 4º da CRFB/88;

j) são requisitos para o gozo de tal imunidade (i) o *reinvestimento* dos valores auferidos com as atividades econômicas diretas e indiretas nos objetivos institucionais da entidade imunizada e (ii) a *inexistência de prejuízo para a livre concorrência*, quando praticadas atividade tipicamente econômicas e mercantis, não adstritas ao âmbito eminentemente religioso, capazes de vulnerar o primado da livre concorrência, sob as quais recairá o específico ônus fiscal, tal qual para os demais particulares.

k) observados tais requisitos, a imunidade recai sobre impostos de diversos tipos, como IPTU, ISS, ITCMD, IR, ICMS e outros, tornando imunes assim, imóveis mantidos pelas entidades para os fins institucionais, serviços prestados com relação à finalidade do culto, doações recebidas e revertidas para a promoção do culto, rendas obtidas com atividades econômicas que não afetem a livre concorrência e circulação de mercadorias produzidas pela entidade, desde que não afetem a livre concorrência e tenham seu resultado revertido em prol das finalidades essenciais da entidade.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Manifestação na aula magna proferida pelo Min. Aliomar Baleeiro. In: *Imunidades e isenções tributárias. Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, jul. /set. 1977. p. 87.

ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista de Direito Tributário.V79, (79):163-183, São Paulo: Malheiros, 2001. p.183.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2004. p.209.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 311.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 237.718-SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. DJ 06-09-01, p. 21. Ementário v. 2.042-3, p. 515. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 8 fev. 2003 – Grifos nossos.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 1191.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 425-426).

CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 236.

BORGES, José Souto Maior. *Imunidade tributária dos produtos de informática*. Repertório IOB de jurisprudência. Nº 24. São Paulo. 1996. p.544.

NOGUEIRA, Barbosa Ruy. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 124-125).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias de editora vinculada a instituição de educação e assistência social*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo, v. 35, abr./jun. 2001. p. 258.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 334.