

## INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como finalidade a análise do instituto da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) aos “templos de qualquer culto”, trazendo à baila a discussão se os templos maçônicos se enquadram em tal hipótese para fins de intributabilidade dos locais de suas reuniões.

O estudo do tema se torna oportuno, visto que doutrina e jurisprudência são escassas, quer dizer, não há muitos julgados e nem muitos doutrinadores falando a respeito da possibilidade de conferir aos templos maçônicos as imunidades religiosas conferidas aos templos de qualquer culto.

Mister ressaltar que o art. 150, VI, “b” da CF/88 ao tratar da imunidade dos templos religiosos, não traz uma definição legal do que seria templos de qualquer culto e quais entidades estariam amparadas pela norma imunizante. Ante a omissão legislativa, cabe ao hermeneuta interpretar o dispositivo legal.

No nosso sentir, a exegese mais adequada é a interpretação filológica do dispositivo em comento, posto que, desta forma extrair-se-á o real alcance da norma. Por outro lado, entende-se que o vetor axiológico que permeia tal imunidade, encontra guarida na liberdade de crença ou religiosa prevista como um direito fundamental.

Não obstante, cumpre-se salientar que o Brasil é um país laico, ou seja, aceita todas as formas de manifestações de crenças. Assim sendo, entende-se que a maçonaria está amparada pela benesse fiscal, a fim de que se resguarde o princípio da isonomia.

Tem-se como objetivo nesta obra, a análise da imunidade tributária conferida pela Bíblia Política do Estado aos templos de qualquer culto e, se os templos maçônicos estão amparados pela regra imunitória.

Para elucidar o estudo do assunto em comento, os procedimentos adotados no processo da presente pesquisa de natureza teórico-dogmática, foi adotada a seguinte metodologia:

Revisão bibliográfica que terá como principal fundamento a proximidade do marco teórico para a seleção do que se constituirá como bibliografia básica e complementar;

Um estudo jurisprudencial que permitirá a estruturação prática da hipótese, bem como a fundamentação operacional da proposta;

O levantamento de leis e jurisprudências que permitirão uma demonstração quantitativa e qualitativa do corpo teórico a ser estruturado.

A presente monografia será desenvolvida em três capítulos. Para tanto, principia-se, no capítulo um, sob o título “Imunidade Tributária” onde buscaremos explicar a respeito da natureza jurídica da imunidade tributária, bem como a sua conceituação. Será estudado sua origem etimológica e, seus institutos afins.

No segundo capítulo, intitulado “Imunidades Tributaria dos Templos de Qualquer Culto”, será explanado acerca do que é templo de qualquer culto e qual o real alcance das expressões “templo” e “culto” contidas no art. 150, VI, “b” da Bíblia Política do Estado.

Por fim, no último capítulo sob o título “Imunidades Tributaria dos Templos Maçônicos”, tratar-se-á mais especificamente do estudo do assunto, buscado a real compreensão do tema abordado e, se as lojas maçônicas estão amparadas pela norma imunizante.

Deve-se levar em conta que é de suma importância a análise e discussão do assunto, haja vista haver um dissenso referente às lojas maçônicas e, a possibilidade de sua intributabilidade. Neste diapasão, uma pesquisa sob o tema se torna extremamente oportuna.

Ressalte-se que o ganho jurídico, acadêmico e social, é enorme, ante a tamanha complexidade que abarca o tema imunidade tributária das lojas maçônicas. Face à tamanha problemática, há a clara necessidade de examinar o alcance da imunidade tributária dos “templos de qualquer culto” trazido pela Bíblia Política do Estado, e se as lojas maçônicas podem ser consideradas templos religiosos para efeito de não tributação.

Destarte, o ganho acadêmico é latente e evidente, vez que resta comprovado que a abordagem de tal assunto tão polêmico e controverso contribui e muito para minha formação, uma vez que o conhecimento e segurança jurídica adquirido como acadêmico e futuro profissional no ramo do direito são imensos. Ademais, como pesquisador, ao explicar a seara do direito tributário, pude ampliar e a aprofundar cientificamente os meus conhecimentos, especificamente no que tange às imunidades tributárias conferidas pela CF/88.

O ganho jurídico com a pesquisa, face ao conhecimento de tendências doutrinárias e jurisprudenciais no que concernem as imunidades tributárias conferidas aos templos religiosos, é enorme, tendo em vista que o assunto não se encontra fortemente difundido, doutrina e jurisprudência são bem escassas ao tratar do tema.

No que tange ao ganho social, partir da premissa da importância de se estudar o sistema tributário brasileiro, vez que, todo cidadão tem interesse em saber em linhas bem tênues como funciona a tributação sob o seu patrimônio, isto é, como os tributos são cobrados e suas hipóteses de não tributação, tendo em vista que todo cidadão é contribuinte passivo de tributos.

## CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Haja vista a importância temática do estudo da imunidade tributária dos templos maçônicos, é de suma importância a análise de alguns conceitos para melhor compreender o tema e, descobrir o real alcance das imunidades outorgadas pela Bíblia Política do Estado aos templos de qualquer culto.

Neste diapasão, deve ser considerado os seguintes conceitos, dentre os quais se incluem o instituto da imunidade tributária, da interpretação gramatical, a concepção de religião, templo e culto, bem como o conceito de maçonaria, os quais passamos a explicar a partir de então.

Buscando conceituar religião, Eduardo Sabbag citando Ricardo Lobo Torres leciona que:

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser “substancial” - em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico -, deverá ser *funcional*, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios.<sup>1</sup> (Grifo no original)

De outra banda, em uma incursão conceitualística, Sabbag ao conceituar culto entende que:

Culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que estipula, programática e tecnologicamente, no texto constitucional. Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado.<sup>2</sup>

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coelho, o templo nada mais é do que os edifícios públicos destinados aos cultos religiosos.<sup>3</sup> Navarro aduz que:

O templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. (...) Onde que se officie um culto, aí é o templo. Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> SABBAG, Eduardo; apud. Ricardo Lobo Torres. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 239.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 325.

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 151

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 151.

De acordo com a lição de Paulo Dourado de Gusmão:

Interpretação gramatical: é a que estabelece o sentido objetivo da lei com base em sua letra. Mas, como as palavras podem mascarar um significado, não manifestado com fidelidade, o intérprete não pode se satisfazer com os resultados dessa interpretação, partindo então para a investigação da *ratio legis*, ou melhor, do fim perseguido pela lei, de modo a que, em função dele, possa estabelecer exatamente o sentido decorrente da “letra da lei”.<sup>5</sup>

Na dicção de Eduardo Teixeira de Rezende, Presidente da Assembleia Maçônica GOEMG, tem-se como conceito de maçonaria, a ideia de que:

Em uma maneira simplista podemos dizer que a maçonaria é um país dentro de outro país. Um país onde não há analfabetos, não há fome e onde se cultua a liberdade de expressão, o livre arbítrio, o conhecimento, a fraternidade e a igualdade de todos perante a lei. Um país que busca constantemente a verdade na sua forma direta e objetiva, sem paixões políticas, religiosas ou pré-concebidas.<sup>6</sup>

Por fim, no que diz respeito a imunidade tributária, Luiz Felipe Silveira Difini, entende que a “imunidade é a vedação, por norma constitucional, à lei ordinária de criar certas hipóteses de tributação.”<sup>7</sup>

Assim sendo, a imunidade tributária para o referido autor, é uma vedação criada pela CF/88 à lei ordinária na criação de certos tributos, ou seja, a Constituição cria óbices a tributação sob determinadas condutas, visando a proteção de bens mais relevantes.

---

<sup>5</sup> GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 45. ed. Rio de Janeiro: forense, 2012, p. 234.

<sup>6</sup> AMINTERNACIONAL. Afinal, o que é maçonaria. Disponível em: < <http://www.aminternacional.org/maconaria.html>. > Acesso em 30 de setembro de 2013 às 20 hs.

<sup>7</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 101.

## CAPÍTULO I – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 1.1 Breve consideração histórica

Doravante, necessário é precipuamente obter um breve histórico do instituto, para que assim possamos fazer um estudo mais aprofundado do instituto.

Importante ressaltar, que a origem da norma imunizante, se dá a partir da proclamação da república em 1889 e, *a posteriori*, com advento da Constituição da República de 1891, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, onde houve uma ruptura entre o Estado e a igreja.

Nada obstante, saliente-se que a República Federativa do Brasil *Ab initio* sempre esteve ligada às religiões, visto que em alguns períodos o Brasil adotava uma religião oficial, como ocorreu no período do Brasil-Colônia, de 1500 a 1824, onde o Brasil era um Estado Confessional<sup>8</sup>, e no Brasil-Império, de 1824 a 1891, quando a religião católica era a oficial.<sup>9</sup>

Atualmente a CF/88 não adota nenhum dogma religioso, ou seja, de veras o Brasil é um Estado laico (leigo).<sup>10</sup> Dizer que um Estado é laico, não significa falar que ele é um Estado ateu, pois o Estado ateu é aquele que proclama que toda e qualquer religião é alienada e alienante.

De acordo com Paulo Nader:

A laicização do Direito recebeu um grande impulso no séc. XVII, através de Hugo Grócio, que pretendeu desvincular a idéia do Direito Natural, de Deus. A síntese de seu pensamento está expressa na frase categórica: “O Direito Natural existiria, mesmo que Deus não existisse ou, existindo, não cuidasse dos assuntos humanos”. O movimento de separação entre o Direito e a Religião cresceu ao longo do séc. XVIII, especialmente na França, nos anos que antecederam a Revolução Francesa. Vários institutos jurídicos se desvincularam da Religião, como a assistência pública, o ensino, o estado civil.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Estado confessional - predomina o poder político sobre o religioso, embora seja adotada uma religião oficial. É o caso do Reino Unido, cuja religião oficial é o Anglicanismo. O catolicismo é a religião oficial na Argentina, Bolívia, Costa Rica, Malta, Peru. A Igreja ortodoxa é oficial na Grécia. O protestantismo luterano é oficial na Dinamarca, Islândia e Noruega. (blog do Hugo Goes - Estado laico, teocrático, ateu e confessional – Disponível em: < <http://hugogoes.blogspot.com.br/2013/04/estado-laico-teocratico-e-ateu.html> > acesso em 26 de outubro de 2013 às 14hs).

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 322.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 322.

<sup>11</sup> NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo de Direito**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.38.

Note-se que a luta pela laicização do Estado teve forte impulso a partir do séc. XVII, ganhando contornos com Hugo Grócio. De outra sorte, no Brasil, somente a partir de 1891, inspirado no positivismo de Augusto Comte, foi que houve uma ruptura entre religião e Estado, ou seja, o Brasil se torna um Estado laico<sup>12</sup>, diferentemente de alguns Estados que são considerados Estados religiosos<sup>13</sup>.

Segundo as diretrizes traçadas por Victor Mauricio Fiorito Pereira, há que se ressalta que “o conceito de *Estado laico* não deve se confundir com *Estado ateu*, tendo em vista que o ateísmo e seus assemelhados também se incluem no direito à liberdade religiosa.”<sup>14</sup> (Grifo no original)

Já Paulo Gustavo Gonet, ensina que “a laicidade do Estado não significa, por certo, inimizade com a fé.”<sup>15</sup> O mesmo autor ainda assevera que “o Estado brasileiro não é confessional, mas tampouco é ateu, como se deduz do preâmbulo da Constituição, que invoca a proteção de Deus.”<sup>16</sup>

No que tange as imunidades tributárias, a República Federativa do Brasil passou a prevê esta modalidade de desoneração fiscal a partir da Constituição Imperial de 1824. Saliente-se que a Constituição de 1824, não tratava da matéria de forma expressa, apenas trazia breves contornos acerca da imunidade.

Frisa-se que a Constituição de 1824 somente tinha previsão de que o socorro público e o ensino primário eram gratuitos.

---

<sup>12</sup> Estado Laico é aquele que não possui uma religião oficial, mantendo-se neutro e imparcial no que se refere aos temas religiosos. Geralmente, o Estado laico favorece, através de leis e ações, a boa convivência entre os credos e religiões, combatendo o preconceito e a discriminação religiosa. (Site Sua Pesquisa – Estado laico – Disponível em < [http://www.suapesquisa.com/o\\_que\\_e/estado\\_laico.htm](http://www.suapesquisa.com/o_que_e/estado_laico.htm) > acesso em 26 de outubro de 2013 às 13h e 11min.).

<sup>13</sup> São exemplos de Estados religiosos o Vaticano, os Estados islâmicos e as vizinhas Argentina e Bolívia, em cujas constituições dispõem, respectivamente: “*Art. 2. El Gobierno Federal sostiene el culto Católico Apostólico Romano*” – “*Art. 3. Religion Oficial – El Estado reconoce y sostiene la religion Católica Apostólica y Romana. Garantiza el ejercicio público de todo otro culto. Las relaciones con la Iglesia Católica se regirán mediante concordados y acuerdos entre el Estado Boliviano y la Santa Sede.*” Tradução: Art. 2º O Governo Federal apóia o culto católico apostólico romano -" Art. 3º Religião Oficial - O Estado reconhece e defende a religião católica apostólica romana. Garante o exercício público de qualquer outra religião. As relações com a Igreja Católica concordou e será regido por acordos entre o governo boliviano e a Santa Sé. (CONAMP - O Estado Laico e a Democracia - Victor Mauricio Fiorito Pereira – Disponível em: < <http://www.conamp.org.br/Lists/artigos/DispForm.aspx?ID=176> > acesso em 26 de outubro de 2013 às 12h e 40min).

<sup>14</sup> CONAMP - O Estado Laico e a Democracia - Victor Mauricio Fiorito Pereira – Disponível em: < <http://www.conamp.org.br/Lists/artigos/DispForm.aspx?ID=176> > acesso em 26 de outubro de 2013 às 12h e 40min.

<sup>15</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, P. 452.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 451.

Sob maneira, a Constituição de 1891, passou a prevê expressamente a imunidade recíproca entre o Governo Central e os Estados, vide art. 9º, § 2º que dispõe: “é isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.”<sup>17</sup>

De suma importância ressaltar, que, inobstante o art. 9º, § 2º da Constituição de 1891 utilizar-se da palavra isenção, deve-se ler imunidade, pois a nosso ver, o que houve foi uma impropriedade terminológica.

Posteriormente, as Constituições que se sucederam também foram tratando da matéria, até chegarmos ao ápice Constitucional no que tange as imunidades, que ocorreu com o advento da CF/88 que não aboliu as imunidades trazidas pelas constituições anteriores a sua entrada em vigor, mas trouxe tão somente novas situações de imunidades.

Hoje, nossa atual Carta, intitulada com Constituição cidadã, prevê em seu texto normativo dezenas de casos de imunidades, sendo considerada o ápice do instituto em comparação com às Cartas anteriores.

## 1.2 Imunidade tributária: conceito e natureza jurídica

Ao definir a competência legiferante para instituir tributos, a CF/88 confere aos Entes da federação o poder de exigí-los, desde que haja a ocorrência do fato gerador, isto é, a ocorrência efetiva de determinadas situações que se amoldem ao fato descrito na norma (hipótese de incidência).<sup>18</sup>

Neste contexto, Ricardo Cunha Chimeti afirma que:

Competência tributária é o poder que a Constituição Federal atribui a determinado ente político para que este institua um tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> BRASIL - Planalto - Constituição de 1891 - Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm) > acesso em 02 de outubro de 2013 às 14h e 17min.

<sup>18</sup> MARTINS NETO, Francisco. **Legislação Tributária**. Curitiba: Ibpx, 2007, p. 69.

<sup>19</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. De acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012 - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 11.

Segundo as diretrizes traçadas por Luiz Felipe Silveira Difini, “a competência é a extensão do poder de imposição de tributos deferido pela Constituição a cada uma das pessoas de direito público interno (União, Distrito Federal, Estados e Municípios).”<sup>20</sup>

Em contrapartida, inobstante a Constituição Federal atribuir competência tributária aos entes federativos, há de se ressaltar que a própria CF/88 não quer que em determinadas situações ocorra a incidência de tributos. Neste caso estar-se-á diante das regras imunitórias, visto que a CF/88 deixou de fora do campo da incidência determinadas situações com o intuito de proteger bens mais relevantes.

Noutro versar, por hipótese de incidência, tem-se a definição de Francisco Martins Neto, que a conceitua como, “a descrição que a lei criadora do tributo deve fazer da situação abstrata, com todos os seus contornos, que, vindo a realizar-se concretamente dará ensejo a incidência daquele.”<sup>21</sup> O mesmo autor ainda complementa, “noutras palavras, é a lei que cria o tributo que deverá prescrever a sua hipótese de incidência, para aplicação direta sobre os fatos tributários que se subsumam na hipótese nela descrita.”<sup>22</sup>

Em resumo, para que se ocorra a tributação de determinadas situações, há que se ter precipuamente a ocorrência do fato gerador, passo que, ocorrendo tal fato e, havendo seu enquadramento legal, estar-se-á diante da incidência tributária.

Nas palavras de Amílcar de Araújo Falcão, “fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou estado de fatos, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.”<sup>23</sup>

De outra sorte, Luciano Amaro ao tratar do fato gerado, assevera que:

Na verdade, a associação do mandamento (contido na lei) à hipótese (também nela descrita), que desencadeia a subsunção à norma legal dos fatos que reflitam aquela hipótese, é fenômeno que não se restringe à seara tributária, mas se apresenta igualmente noutros setores do direito. Assim, no direito penal, a prática do crime realiza o fato gerador do direito de o Estado punir; no direito administrativo, a prática de certa atividade é fato gerador da obrigação de adotar certas condutas no interesse da saúde pública, da preservação ambiental etc.”<sup>24</sup>

Assim, pois, quando se fala de imunidade tributária, deve-se ter em mente que não há a ocorrência do fato gerador, vale destacar, não há se falar nem no nascimento do próprio tributo, haja vista que por falta de previsão de incidência sobre matérias que são consideradas

<sup>20</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 92.

<sup>21</sup> MARTINS NETO, Francisco. **Legislação Tributária**. Curitiba: Ibpex, 2007, p. 69.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 69.

<sup>23</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo, 1928-1967 – **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. revista e atualizada/ pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 2.

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 282.



imunes, não se admite a existência do fato gerador, por não haver a subsunção do fato realizado à norma, pois tal fato não tem previsão normativa de incidência tributária.

Na dicção de Hugo de Brito Machado, a imunidade é:

Obstáculo decorrente de regra da Constituição a incidência de regra jurídica de tributação. O que está imune não pode ser tributado.  
A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que está imune. É limitação da competência tributária.<sup>25</sup>

Nessa esteira, a imunidade tributária é uma barreira intransponível criada pelo legislador constituinte, limitadora do poder de instituir tributos. Outrossim, são garantias constitucionais conferidas aos cidadãos e determinadas entidades contra o abuso do Estado na instituição de seus tributos.

Nos dizeres de Luciano Amaro:

A imunidade tributária é, assim, qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especialidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.<sup>26</sup>

Neste sentido, a imunidade tributária é uma limitação que se materializa pela dispensa do pagamento de tributo, quer dizer, um limite constitucional ao poder tributante que impossibilita que os entes políticos, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, possam instituir tributos sob determinadas situações. Ou ainda, uma benesse fiscal trazida pela Constituição que veda a tributação de determinadas situações, que tem como finalidade precípua a proteção de direitos fundamentais.

Neste norte, Ricardo Alexandre entende que “as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.”<sup>27</sup>

Na dicção de Paulo de Barros Carvalho, as imunidades podem ser conceituadas como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>28</sup>

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros editores. 2010, p. 300.

<sup>26</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.174.

<sup>27</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2011, p. 176.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 205

Mais adiante Paulo de Barros Carvalho explica que:

(...) procurando o denominador comum dos pensamentos dominantes, teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.<sup>29</sup>

Assim, entende-se que a imunidade pode ser caracterizada como forma de intributabilidade absoluta que garante o exercício aos direitos fundamentais, impondo limites ao Estado (ente fiscal com capacidade para instituir e cobrar tributos) e garantindo valores considerados como fundamentais, como exemplo a imunidade conferida as entidades religiosas, tema este que é objeto de nosso estudo.

De suma importância salientar, que a imunidade tributária é instituto que tem sua conceituação jurídica trazida pela doutrina, uma vez que não há em nosso ordenamento pátrio, lei ou instituto normativo que a conceitue.

Consoante a lição de Roque Antônio Carrazza “a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.”<sup>30</sup>

Doravante, passemos então ao estudo da natureza jurídica da norma imunizante. Frisa-se que quanto a natureza jurídica da imunidade tributária, há um dissenso doutrinário acerca de tal instituto.

Abordar-se-á aqui as principais correntes, quais sejam, a imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar, imunidade tributária como norma fixadora de incompetência e a imunidade tributária como norma de não-incidência tributária.<sup>31</sup> Quanto a esta última, pedimos vênias para abordá-la no título subsequente deste capítulo, quando estudaremos a imunidade tributária e seus institutos afins.

Neste diapasão, principia-se com o estudo da imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar. Esta posição, vale destacar, é a posição adotada por Ricardo Alexandre<sup>32</sup> e, pela nossa Suprema Corte (Supremo Tribunal Federal).

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.193.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. revista, ampliada e atualizada até a EC nº 19/98 e EC nº 20/98, Malheiros Editores, 1999, p. 451.

<sup>31</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 102.

<sup>32</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2011, p. 176.

A título ilustrativo, vejamos alguns julgados:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. **LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**. IMUNIDADE. CF/88, ARTIGO 150, VI, “C” e § 4º. UTILIZAÇÃO DO IMÓVEL NAS FINALIDADES ESSENCIAIS DA ASSOCIAÇÃO. VERIFICAÇÃO. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. A imunidade tributária e o preenchimento dos seus requisitos constitucionais (CF, art. 150, VI, “c”) e legais não são aferíveis no e. STF posto encerrar a matéria o reexame de conteúdo relativo a fatos e provas inseridos nos autos, o que é inviável nesta instância mercê do teor da Súmula 279/STF, verbis: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Agravo regimental provido para não conhecer do recurso extraordinário.<sup>33</sup> (Grifo nosso)

Neste sentido agravo regimental no RE 354988:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. "ENTIDADE EDUCACIONAL". CONCEITO. LEI COMPLEMENTAR. 1. A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de que, por se tratar de **limitação constitucional ao poder de tributar**, a demarcação do objeto material da imunidade das instituições de educação é matéria afeita à lei complementar (ADI 1.802-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.02.2004). 2. Agravo regimental improvido.<sup>34</sup> (Grifo nosso)

Na mesma linha de entendimento tem-se um julgado da segunda turma do STF:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Restabelecimento da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, por força da decisão proferida na ADI nº 939/DF. Imunidade objetiva que alcança apenas as operações relativas aos bens imunes. Precedentes. 1. Ao rechaçar a supressão da anterioridade e das hipóteses de imunidade previstas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal restabeleceu as referidas **limitações constitucionais ao poder de tributar** quanto ao IPMF. 2. Tal decisão alcança apenas as operações relacionadas aos bens imunes, não alcançando operações relativas às suas despesas operacionais. 3. Agravo regimental não provido.<sup>35</sup> (Grifo nosso).

Pode-se inferir dos julgados supra mencionados, que esta é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que entende que as imunidades tributárias são limitações constitucionais ao poder de tributar.

<sup>33</sup> BRASIL - STF - RE 625529 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/06/2011, DJe-155 DIVULG 12-08-2011 PUBLIC 15-08-2011 EMENT VOL-02565-02 PP-00253. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3906921> > acesso em 08 de outubro de 2013 às 18h e 50min.

<sup>34</sup> BRASIL - STF - RE 354988 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 21/03/2006, DJ 20-04-2006 PP-00030 EMENT VOL-02229-03 PP-00464. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=354988&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> > acesso em 08 de outubro de 2013 às 19h.

<sup>35</sup> BRASIL - STF - RE 360303 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-035 DIVULG 21-02-2013 PUBLIC 22-02-2013. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+360303.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+360303.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a575yq5> > acesso em 08 de outubro de 2013 às 19h e 10min.

Em sua obra, intitulada como Imunidade Tributária, José Wilson Ferreira Sobrinho diverge de tal posicionamento. Vejamos então o que o autor tem a dizer sob o assunto:

A idéia de limitação constitucional ao poder de tributar é equivocada pela base, uma vez que seus defensores partem do entendimento de que ela se encontra traçada na Constituição Federal. Com efeito, se ela está individualizada na Constituição, não é mais atuação do poder constituinte originário mais sim um produto jurídico deste poder.<sup>36</sup>

Neste ponto, pedimos vênia para discordar do autor, posto que coadunamos com o entendimento do STF, ao entender que a imunidade tributária é verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, pois tem-se por base que a Bíblia Política do Estado, que é a própria outorgante do poder de tributar, isto é, ela é quem atribui competência para os entes instituir tributos e, se ela é quem atribui competência para criá-los, somente ela pode limitar tal competência.

No que concerne a imunidade tributária como norma fixadora de incompetência, este é o entendimento esposado por Paulo de Barros Carvalho, que assim manifesta:

É imperioso que o núcleo deontico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infra-constitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos. O isolamento do núcleo de cada proposição normativa pressupõe o emprego do processo de formalização, pelo qual se caminha em busca das estruturas lógicas. E quando nos deparamos com a associação dos modais (VO) — proibido obrigar — teremos achado a afirmação ostensiva e peremptória de incompetência, justamente o contrário daquelas outras (PO) — permitido obrigar — que atribuem poderes para legislar. Daí falar-se em normas que estabelecem a incompetência.<sup>37</sup>

Como se vê, para o autor, a imunidade tributária, consiste em um conjunto de normas contidas na CF/88, que estabelece incompetência dos Entes federativos acerca da tributação prevista no texto normativo.

Na mesma linha, Sabbag assim manifesta, “nesse passo, pode-se afirmar, sem medo de equívoco, que a norma imunitória se mostra como um sinalizador de “incompetência tributária”.”<sup>38</sup>

<sup>36</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1996, p. 61.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 207.

<sup>38</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 284.

Por derradeiro, à guisa de complementação, vale a pena trazer à baila os ensinamentos de Eduardo Sabbag, que assim entende:

Evidencia-se, a partir do conceito expandido, que a imunidade possui uma natureza dupla: de um lado, mostra-se como norma constitucional que demarca a competência tributária, ao apresentar fatos que não são tributáveis, no bojo do aspecto formal da imunidade; e, de outra feita, revela-se como direito público subjetivo das pessoas que, direta ou indiretamente, usufruem os seus benefícios, à luz do aspecto substancial ou material da norma.<sup>39</sup>

Neste pensar, consoante o posicionamento de Sabbag, a imunidade possui uma natureza dúplice, ora mostra-se como norma que irá demarca o campo da competência tributária, ora irá insurgir como direito subjetivo que as pessoas usufruem.

Não obstante o viés da imunidade tributária como norma fixadora de incompetência ser adotado por alguns doutrinadores, neste ponto, pedimos vênias para filiar-mos ao Supremo Tribunal Federal e a Ricardo Alexandre<sup>40</sup>, para entender que a imunidade tributária é limitação constitucional ao poder de tributar.

### 1.3 A imunidade tributária e seus institutos afins

Neste tópico trabalharemos com a diferença entre imunidade, isenção, incidência e não-incidência. Assunto este que é de suma importância para melhor compreensão de nosso estudo, tendo em vista que trata-se de conceitos que muitas vezes confundem o operador do direito, por razão de falta de técnica no uso de tais expressões.

Ressalte-se que quando for abordado o instituto da não-incidência, traremos à baila o estudo da natureza jurídica da imunidade tributária como norma de não-incidência.

---

<sup>39</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 286.

<sup>40</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2011, p. 176.

### 1.3.1 Imunidade tributária x isenção

Assevera-se aqui, que como já estudado no título anterior desta obra, pode-se compreender que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, que estabelece limites aos entes fiscais na instituição de seus tributos.

Como é de sabença geral, a isenção possui natureza jurídica controversa, pois não há um consenso doutrinário a respeito do tema.

Nos dizeres de Roque Antônio Carrazza, a isenção é:

Uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter âmbito restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça (evidentemente naquela hipótese prevista na lei).<sup>41</sup>

Neste norte, compreende-se que a isenção é hipótese de derrogação legal de competência, isto é, não há se falar no nascimento da própria obrigação tributária.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a isenção pode ser compreendida como:

Autolimitação do poder fiscal derogatória da incidência, fundada na ideia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária, possuindo eficácia constitutiva e sendo revogável com efeito restaurador da incidência, abrangendo, por fim, apenas a obrigação principal.<sup>42</sup>

Consoante Paulo de Barros de Carvalho, “a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.”<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 19/98 e EC nº 20/98, Malheiros Editores, 1999, p. 828.

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III – Os Direitos Humanos e Isonomia. Rio e Janeiro: Ed. Renovar, 2005, p. 492.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 208.

Lado outro, nossa Suprema Corte, entende que a isenção é dispensa legal de pagamento do tributo, como bem se observa da ADI 286:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. **A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo** devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.<sup>44</sup> (Grifo nosso)

Nessa perspectiva, aduz Ruy Barbosa Nogueira, que a “isenção com base no art. 175, I, do CTN é exclusão do crédito tributário, referimos que seria a dispensa do pagamento.”<sup>45</sup>

Neste contexto, entende-se que a isenção tributária é definida como forma de exclusão do crédito tributário e, desta forma seria uma dispensa legal do pagamento do tributo, consoante a inteligência do art. 175, inciso I do CTN.

Deve-se destacar que a isenção tributária é decorrente de lei, segundo o art. 175, do Código Tributário Nacional (CTN), que assim estatui: “Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I - a isenção.”<sup>46</sup>

De outra feita, de acordo com a lição de Roque Antônio Carrazza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.<sup>47</sup>

<sup>44</sup> BRASIL - STF - ADI 286, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=286&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> > acesso em 10 de outubro de 2013 às 11 hs.

<sup>45</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1995, p. 167.

<sup>46</sup> BRASIL – Constituição Federal - **Vade Mecum RT Universitário**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009, p. 1189.

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. revista, ampliada e atualizada até a EC nº 19/98 e EC nº 20/98, Malheiros Editores, 1999, p. 452.

Note-se que a imunidade tributária decorre da própria Bíblia Política do Estado, diferentemente da isenção que decorre de lei.

A guisa de complementação, tem-se a diferenciação de imunidade e isenção trazida por Luciano Amaro, que assim entende:

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que ode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exercite a competência tributária.<sup>48</sup>

Em suma, poder-se-á ter as seguintes conclusões acerca de tais institutos. A imunidade obsta que uma lei demarque como fato gerador matérias então imunes, ou seja, não há o nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, na isenção, ocorre o nascimento da obrigação tributária, mas por expressa determinação legal, o crédito tributário decorrente da formação da obrigação tributária é então excluído.

### 1.3.2 Incidência x não-incidência

Doravante, trabalhar-se-á com a diferenciação entre incidência tributária e não-incidência tributária. Neste tópico será estudado a natureza jurídica da imunidade tributária como norma de não-incidência.

Passemos então ao estudo da incidência tributária. Segundo as lições de Ruy Barbosa Nogueira, “incidência é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributária.”<sup>49</sup>

Assim, a incidência tributária irá surgir quando se vislumbrar fato em concreto (fato gerador) que se amolde abstratamente a uma situação prevista em lei (hipótese de incidência), dando assim o surgimento da chamada obrigação tributária.

Por oportuno, Ruy Barbosa Nogueira ao explanar a seara da incidência tributária, assevera que, “tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerado do tributo, ou que o

<sup>48</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 307.

<sup>49</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1995, p. 166.



tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada.”<sup>50</sup>

Frisa-se que na incidência tributária há a subsunção de um fato realizado a uma norma, ou seja, há uma descrição genérica e hipotética de um fato e, a partir da realização deste fato, há um enquadramento legal, ocorrendo assim a subsunção do fato à norma e, por conseguinte o surgimento da obrigação tributária.

Nos dizeres de Vittorio Cassone, hipótese de incidência é “a descrição que a lei faz a um fato que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente).”<sup>51</sup>

Contrário sensu, consigna Ruy Barbosa Nogueira que “a não-incidência é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerado, por

que a lei não descreve a hipótese de incidência.”<sup>52</sup>

Neste norte, entende-se que os fatos que não estejam juridicamente previstos na norma e, que não possuam conteúdo econômico, encontram-se fora do campo da incidência tributária, isto é, configura-se hipótese de não-incidência.

Trabalhar-se-á a partir de então, com estudo da imunidade tributária como norma de não-incidência. Neste contexto, assevera Amílcar de Araújo Falcão, em sua obra *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, que:

A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo.<sup>53</sup>

Aqui devemos ter um cuidado especial para não confundirmos os institutos, visto que, a imunidade é uma norma que impede a instituição do tributo, ao passo que a não-incidência é uma consequência da imunidade, é um efeito que decorre da norma imunizante, e não elemento essencial que irá defini-la.

<sup>50</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1995, p. 166.

<sup>51</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 21. ed. São Paulo: atlas, 2010, p.143.

<sup>52</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1995, p. 167.

<sup>53</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo, 1928-1967 – **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. revista e atualizada/ pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 64.

Nas diretrizes de Hugo de Brito Machado, “a não-incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não-incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.”<sup>54</sup>

Com o fito de complementar tal entendimento, é imperioso apresentar o que dispõe Regina Helena Costa, “a não-incidência corresponde a inoccorrência do impacto na norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica.”<sup>55</sup>

Podemos concluir então que, a não-incidência simplesmente é a situação que não foi alcançada pelas normas instituidoras de tributos, deixando por conseguinte de fora do campo de incidência dos tributos, os fatos ou situações que não se subsumam abstratamente a lei.

---

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros editores. 2010, p. 242.

<sup>55</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39.

## CAPÍTULO II - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

### 2.1 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto como reflexo da garantia da liberdade de crença ou religiosa na constituição de 1988

Faz-se necessário lembrarmos aqui para uma melhor compreensão do assunto, que a CF/88 em seu Título II, intitulado como Dos Direitos e Garantias Fundamentais, no Capítulo I, consagrar dois importantes direitos fundamentais que são imprescindíveis em um Estado democrático de direito, quais sejam, o direito de expressão (art. 5º, inciso IV) e a liberdade de consciência e de crença (art. 5º, inciso VI) que possuem um status constitucional de princípios fundamentais.

Porém, importante salientar que a liberdade de culto em nosso país, em determinados momentos era mitiga, vale dizer, nem sempre foi plena. A título exemplificativo, tem-se a Constituição de 1924 que limitava este direito, posto que, não obstante ela mencionar Deus no preâmbulo, em seu art. 5º<sup>56</sup> prolatava que a religião católica era a oficial, e que as demais religiões deveriam praticar cultos domésticos.

Neste sentido, Alexandre de Moraes destaca “que na história das constituições brasileiras nem sempre foi assim, pois a Constituição de 25 de março de 1824 consagrava a plena liberdade de crença, restringindo, porém, a liberdade de culto (...).”<sup>57</sup>

Destarte, há que se destacar que a Constituição de 1924, criava óbices à prática do culto, ou seja, restringia a liberdade de culto das demais denominações religiosas. Note-se que a Constituição de 1924 limitava a liberdade de culto, restringindo assim o seu pleno exercício.

Em sentido diametralmente oposto, a Constituição de 1891, intitulada como Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, não limitava ou restringia mais tal direito, *mutatis mutandis*, não há mais a existência de religião oficial e nem mais a menção da palavra Deus no preâmbulo constitucional.

---

<sup>56</sup> Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do imperio. Todas as outras Religiões serão permittidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior de Templo. (BRASIL - Planalto – Constituição de 1924 - Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm) > acesso em 05 de outubro de 2013 às 12h e 57min.).

<sup>57</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 46.

Corroborando com este entendimento, concernente ao histórico no Brasil de tal direito, estatui o art. 72, § 3º da Constituição Republicana de 1981, *in verbis*:

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

§ 3º - Todos os indivíduos e confissões religiosas **podem exercer pública e livremente o seu culto**, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.<sup>58</sup> (Grifo nosso)

Conforme pode-se influir do artigo supramencionado, a Constituição brasileira de 1981 não mais restringia o exercício do culto público, isto é, o culto público passa a ser realizado por qualquer segmento religioso, indistintamente.

Nossa atual Constituição chamada de “Constituição Cidadã”, consagra o direito à liberdade de crença ou religiosa como direito fundamental em seu art. 5º, inciso VI, que assim dispõe: “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.”<sup>59</sup>

Faz-se mister ressaltar, que o Decreto n. 119-A de 07 de janeiro de 1890<sup>60</sup>, estabeleceu que o Brasil é um país laico, proibindo assim a intervenção do Estado em matérias religiosas, consagrando por derradeiro a plena liberdade de culto em nosso país.

Nesta pensar, há que se destacar que a liberdade de consciência ou de pensamento, tem a ver com a faculdade de o indivíduo formular juízos e ideias sobre si mesmo e sobre o meio externo que o circunda.<sup>61</sup>

Nas diretrizes de Paulo Gustavo Gonet:

Na liberdade religiosa incluem-se a liberdade de crença, de aderir a alguma religião, e a liberdade do exercício do culto respectivo. As liturgias e os locais de culto são protegidos nos termos da lei. A lei deve proteger os templos e não deve interferir nas liturgias, a não ser que assim o imponha algum valor constitucional concorrente de maior peso na hipótese considerada. Os logradouros públicos não são, por natureza, locais de culto, mas a manifestação religiosa pode ocorrer ali, protegida pelo direito de reunião, com as limitações respectivas. Na liberdade de religião inclui-se a liberdade de organização religiosa.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> BRASIL – Planalto – Constituição de 1981 – Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm) > acesso em 05 de outubro de 2013 às 12h e 59min.

<sup>59</sup> BRASIL – Constituição Federal - **Vade Mecum RT Universitário**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009, p. 15.

<sup>60</sup> BRASIL – Planalto – Decreto nº 119-A, de 07 de janeiro de 1890 – Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm) > acesso em 11 de outubro de 2013 às 19h e 17min.

<sup>61</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, p.495.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 450.

Consistente com este entendimento, portanto, entende-se que a liberdade de consciência e de crença como direito fundamental, funda-se no direito de que toda pessoa tem ou não de escolher uma religião para seguir, ou, no direito de crer ou não, ter fé ou não, sem que seja ela discriminada ou sofra preconceito por seguir ou não um dogma religioso.

Na obra Curso de Direito constitucional de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, Paulo Gustavo prolata que:

Incluem-se na liberdade de expressão faculdades diversas, como a de comunicação de pensamentos, de ideias, de informações e de expressões não verbais (comportamentais, musicais, por imagem etc.). O grau de proteção que cada uma dessas formas de se exprimir recebe costuma variar, mas, de alguma forma, todas elas estão amparadas pela Lei Maior.<sup>63</sup>

Como se vê, compreende-se desta forma, que a liberdade de expressão por sua vez, é o direito que toda pessoa tem de expressar seus pensamentos, ideias, sentimentos e outras formas de manifestações.

Desta feita, infere-se que a liberdade religiosa, a nosso sentir, está umbilicalmente ligada à liberdade de expressão, pois como liberdade de pensamento que é, tem íntima relação com a liberdade de expressão, vale dizer, toda pessoa tem o direito de expressar ou exteriorizar seus pensamentos, sejam eles de cunho religioso, filosófico, artístico, etc.

Neste sentido, na obra Curso de Direito Constitucional Positivo, José Afonso da Silva, ao tratar da liberdade de pensamento citando Sampaio Dória, entende que “a liberdade de pensamento é o direito de exprimir, por qualquer forma, o que se pense em ciência, religião, arte, ou o que for.”<sup>64</sup>

Por sua vez, a liberdade de religião ou de crença estampada no artigo 5º inciso VI da CF/88, não exterioriza tão somente a adoração a Deus, mas a um conjunto de práticas que leve o ser humano às suas divindades, sejam elas quais forem. Deste modo poder-se-á extrair deste inciso, que o constituinte originário de 1988, estendeu esta liberdade a todas as religiões, diversamente das constituições anteriores.

---

<sup>63</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 393.

<sup>64</sup> SILVA, José Afonso da. Apud DÓRIA, Sampaio. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. revista e atualizada. Malheiros Editores: São Paulo, 2005, p. 241.

Neste ambiente, necessário é, ater-se a inteligência do art. 150, VI, 'b' da Bíblia Política do Estado, que concede imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Vejamos então o teor do art. 150, VI, 'b' da CF/88, *in verbis*:

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:  
b) templos de qualquer culto;<sup>65</sup>

Não menos importante, o art. 9º, IV, 'b' do Código Tributário Nacional (CTN), segue na mesma linha:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
IV - cobrar imposto sobre:  
b) templos de qualquer culto;<sup>66</sup>

Atente-se aqui, que o legislador ao conferir imunidade para as entidades religiosas, não quis embaraçar a prática da manifestação de consciência religiosa, assegurando assim o seu livre exercício. Imperioso neste ponto, atentarmos para o teor do art. 19, inciso I, da CF/88 que assim estatui:

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.<sup>67</sup> (Grifo nosso)

Destarte, os Entes públicos (união, estados, distrito federal e municípios), não podem de nenhuma forma criar embaraços à liberdade de religião, visto que a própria Constituição veda a prática de tal ato, ao consagrar que os templos de qualquer cultos estão imunes. Assim sendo, neste pensar, entende-se que o legislador consagra a plena liberdade de crença ou de religião.

---

<sup>65</sup> BRASIL – Constituição Federal - **Vade Mecum RT Universitário**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009, p.97.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 1156.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 29.

## 2.2 Imunidade dos templos de qualquer culto: conceito e aspectos relevantes

Doravante, neste tópico, mister faz-se estudarmos as expressões “templo” e “culto”, e suas repercussões no que tange as imunidades constitucionais conferidas as entidades de cunho religioso.

Diante deste contexto, é imprescindível que se verifique o conceito da dicção "templo" e “culto” contidos no art. 150, VI, 'b', de nossa Carta Magna, para que se compreenda o real alcance das imunidades tributárias e, se a maçonaria poderá se encaixar em tal conceito para fins de que seus templos goze da regra imunizante contida no artigo supra mencionada.

Por hora, apenas vamos ater aos conceitos das expressões "templo" e “culto”, visto que no capítulo subsequente desta obra, far-se-á um estudo mais aprofundado sob a maçonaria e seu enquadramento no conceito de templo de qualquer culto.

### 2.2.1 Templo: conceito e aspectos relevantes

Preliminarmente, de suma importância salientar que é evidente e notório que o conceito de templo se demonstra aberto ao exegeta, que deverá perquirir junto ao nosso ordenamento jurídico para alcançar a extensão semântica do vocábulo, buscando assim encontra a sua real significância.<sup>68</sup>

Neste diapasão, conforme já estudado no capítulo anterior desta obra, tem-se por base que o Brasil é um país laico, aceita todas as formas de religião e, partindo desta premissa, o constituinte de 1988 buscou assegurar o livre exercício do culto a todas as religiões indistintamente, diferentemente das constituições anteriores, que condicionava o exercício dos cultos religiosos de acordo com suas conveniências políticas.

A despeito disso, Alexandre de Moraes assevera que “a conquista Constitucional da liberdade religiosa é verdadeira consagração de maturidade de um povo”<sup>69</sup>, em especial no que concerne ao seu direito de liberdade de consciência e de pensamento.

---

<sup>68</sup> Atualidades do direito – Eduardo Sabbag – Disponível em: < <http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/> > acesso em 12 de outubro de 2013 às 10h e 23min.

<sup>69</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 46.

Sob maneira, saliente-se que não se pode perder de vista que vivemos um verdadeiro pluralismo religioso, isto é, não há uma hegemonia de uma única religião.

Neste pensar, Eduardo Sabbag ao explicar a seara das imunidades religiosas, preleciona que:

Tal pluralismo religioso, na seara das religiões, corrobora o Estado de direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as igrejas, servindo como “*um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito*”. A laicidade implica que, havendo privilégios, todos os templos devem dele usufruir.<sup>70</sup> (Grifo no original)

Na visão de Alexandre de Moraes “a abrangência constitucional é ampla, pois sendo a religião o complexo de princípios que dirigem os pensamentos, ações e adoração do homem para com Deus, acaba por compreender a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto.”<sup>71</sup>

Observa-se que ambos os autores entendem que a abrangência constitucional no que tange a religião é ampla, isto é, não há que se perder de vista que o Estado brasileiro é laico, e como laico que é, não pode restringir, a nosso entender, a prática dos cultos religiosos apenas a algumas religiões.

Nos dizeres de Paulo Gustavo “O reconhecimento da liberdade religiosa pela Constituição denota haver o sistema jurídico tomado a religiosidade como um bem em si mesmo, como um valor a ser preservado e fomentado.”<sup>72</sup>

Ora, neste desiderato, calha tracejar que, para encontrarmos a melhor conceituação de templo, há que se buscar uma interpretação sistêmica ou sistemática da CF/88, afim de que, nem elasteça por demasiadamente a norma, e nem se incorra no risco de restringir o que nem o próprio constituinte originário restringiu.

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coelho:

O templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. (...) Onde que se officie um culto, aí é o templo. Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos.<sup>73</sup>

<sup>70</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 323.

<sup>71</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 46.

<sup>72</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 453.

<sup>73</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 151.



Neste ponto, extremamente oportuno trazer à baila o entendimento de Paulo de Barros Carvalho que assim manifesta:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra — templo — ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.

E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.<sup>74</sup>

Note-se que tanto para Sacha Calmon, quanto para Paulo de Barros, o que deve-se buscar é uma interpretação mais ampla do vocábulo, visto que o Estado brasileiro é laico e, assim sendo, ao nosso ver, não se pode restringir as manifestações de religiosidade.

De outra sorte, Eduardo Sabbag buscou delimitar o conceito de templo, explana as principais teorias acerca do assunto, quais sejam, teoria clássico-restritiva, teoria clássico-liberal e teoria moderna. Vejamos então o que Sabbag informa a despeito destas teorias:

(I) Teoria Clássico-restritiva (Concepção do *Templo-coisa*): conceitua o *templo* como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na *coisificação* do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, *v.g.*, ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado *templo-móvel* (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus etc.); entre outras situações.

(II) Teoria Clássico-liberal (Concepção do *Templo-atividade*): conceitua o *templo* como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres).

(III) Teoria Moderna (Concepção do *Templo-entidade*): conceitua o *templo* como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.<sup>75</sup> (Grifo no original).

Concernente a explanação de Sabbag, note-se que tais teorias vão conceituar os templos sob três diferentes aspectos, quais sejam, templo como o local destinado à celebração do culto, templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto e templo

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 210.

<sup>75</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.327-328

como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso.

Neste sentido, a fim de elucidação na presente obra, adotamos a definição elencada pela “melhor doutrina” aqui representada por Eduardo Sabbag, o qual apresenta, brevemente, conceituação da hipótese supra, *in verbis*:

Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da mera *universitas rerum* ou da própria *universitas juris*, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.<sup>76</sup>

Desta feita, a nosso sentir, consoante os ensinamentos de Sabbag e, realizando uma interpretação sistemática, pode-se extrair subsídios importantes para linhas argumentativas a partir do estudo do § 4º, do art. 150 da CF/88, que assim estatui: “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.”<sup>77</sup> (Grifo nosso).

Frisa-se que, ainda estando sob a égide da Constituição Federal, atente-se que o art. 150, § 4º, deve ser lido em conjunto com a alínea “b”, do inciso VI, do referido artigo, fazendo assim uma interpretação sistemática.

Por certo, a partir do estudo deste dispositivo supra citado, pode-se entender que o legislador tendeu adotar a teoria moderna para definir o conceito de templo, haja vista que ao tratar do vocábulo “entidade” no dispositivo em comento, afasta a nosso ver, a adoção da concepção da Teoria Clássico-restritiva (templo-coisa) e Teoria Clássico-liberal (Templo-atividade).

---

<sup>76</sup> Atualidades do direito – Eduardo Sabbag – Disponível em: <  
<http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/>  
 acesso em 12 de outubro de 2013 às 10h e 39min. >

<sup>77</sup> BRASIL – Constituição Federal - **Vade Mecum RT Universitário**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009, p. 97.

## 2.2.2 Culto: conceito e aspectos relevantes

Buscando conceituar o culto, temos a definição trazida pelo dicionário de português que o conceitua como, “homenagem religiosa que se tributa a Deus ou aos entes sobrenaturais; liturgia; ofício divino.”<sup>78</sup>

Assim, note-se que o culto pode ser compreendido como sendo um conjunto de práticas religiosas pela qual se presta homenagem às divindades.

De acordo com as palavras de Eduardo Sabbag:

Culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que estipula, programática e tecnologicamente, no texto constitucional.

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado.<sup>79</sup>

Nesta esteira, para o renomado autor, o culto deve prestigiar a fé e todos os seus valores que a circulam. Há que se ressaltar também, que diferentemente da palavra templo, a expressão culto contida no texto constitucional traz consigo uma carga valorativa de cunho subjetivo, posto que, está diretamente ligada à crenças e valores particulares intrínsecos ao ser humano.

Com base nas ideias de Paulo de Barros Carvalho “a locução “culto religioso” se refere a todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.”<sup>80</sup>

Consoante os ensinamentos de Paulo Gustavo Gonet “as liturgias e os locais de culto são protegidos nos termos da lei. A lei deve proteger os templos e não deve interferir nas liturgias, a não ser que assim o imponha algum valor constitucional concorrente de maior peso na hipótese considerada.”<sup>81</sup>

<sup>78</sup> Dicionário Online de Português – Disponível em: < <http://www.dicio.com.br/culto/> > acesso em 07 de outubro de 2013 às 10hs.

<sup>79</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 325.

<sup>80</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 210.

<sup>81</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 450.

Nos dizeres de Roque Antonio Carrazza, o culto deve ser entendido como “Confissão religiosa” e, anota ainda que:

Confissão religiosa nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade.<sup>82</sup>

Ante o exposto, pode-se entender que culto é a reunião de pessoas com objetivos afins, vale dizer, é a união de várias pessoas buscando o mesmo propósito.

### **2.3 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto à luz da teoria moderna (templo-entidade)**

Neste ponto, há que se ater a exegese do § 4º do art. 150 da Constituição Federal, haja vista que este dispositivo deve ser estudado em conjunto com as alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso VI do artigo supramencionado, buscando assim uma interpretação sistemática do arca bolso constitucional para se extrair o alcance da norma imunizante.<sup>83</sup>

No nosso sentir, o legislador ao trazer o vocábulo entidade no § 4º do referido artigo, tende a adotar a teoria moderna para conceituar templo.

Em uma incursão conceitualística no dicionário Aurélio online, entidade é, “1. Aquele ou aquilo que tem existência distinta e independente; ente, ser. 2. Empresa, organização, instituição.”<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 19/98 e EC nº 20/98, Malheiros Editores, 1999, p. 828.

<sup>83</sup> Atualidades do direito – Eduardo Sabbag – Disponível em: < <http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/> > acesso em 12 de outubro de 2013 às 10h e 47min.

<sup>84</sup> Dicionário Aurélio online. Disponível em: < <http://www.dicionariodoaurelio.com/dicionario.php?P=Entidade> > acesso em 07 de outubro de 2013 às 20 hs.

Noutro lado, no dicionário on line de Michaelis, tem-se diversos significados do termo:

1 Existência independente, separada, ou autônoma; realidade. 2 Aquilo que constitui a natureza fundamental ou a essência de uma coisa. 3 Aquilo que existe ou imaginamos que existe; ente, ser. 4 Individualidade. 5 Indivíduo de importância. 6 *Dir.* Associação ou sociedade de pessoas ou de bens; pessoa jurídica de direito privado ou público: **Entidade autárquica, entidade pública** etc.<sup>85</sup> (Grifo nosso).

Neste norte, podemos compreender a entidade como um ente, e este ente pode ser pessoas, fatos ou coisas.

Neste diapasão, de suma relevância ressaltar que a Constituição em diversas vezes vai se utilizar da expressão ‘entidade’. A título meramente ilustrativo ao tratar da união estável no art. 226 § 3, ora referindo-se a um fato, reconhece este fato como entidade familiar.

No caso em tela, objeto de nosso estudo (imunidade tributária dos templos de qualquer culto, alínea “b”, inciso VI do art. 150), em nosso sentir, a Constituição utiliza-se da expressão entidade no sentido de instituição.

Ora, se a Constituição se utiliza de tal expressão no sentido de instituição, em que pese entendimentos em sentido contrário, neste ponto pedimos vênias para discordar do STF quando do julgamento do RE 562.351, para acompanharmos à divergência, e entender que a maçonaria como entidade que é, goza da imunidade tributária conferida as instituições religiosas.

Corroborando com nossa linha pensamento, Eduardo Sabbag prolata que:

É evidente que a dicção do comando tem servido para corroborar, entre outros pontos importantes, a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a *Teoria Moderna*, na esteira de uma *interpretação ampliada*, por tratar, textualmente, do vocábulo “entidade”, chancelando, a nosso ver, a adoção da concepção do templo-entidade.<sup>86</sup> (Grifo no original).

Neste contexto, não se pode perder de vista, se partirmos da ideia de que o templo é “entidade” e, entidade essa no sentido de instituição ou organização regularmente constituída, não há como deixar de fora do campo da não-incidência as organizações maçônicas, visto que como já explanado exaustivamente anteriormente, entende-se que o legislador tendeu a adotar a teoria moderna (templo-entidade).

<sup>85</sup> Dicionário online do Michaelis – uol – disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=entidade> > acesso em 07 de outubro de 2013 às 21 hs.

<sup>86</sup> Atualidades do direito – Eduardo Sabbag – Disponível em: < <http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/> > acesso em 12 de outubro de 2013 às 10h e 58min.

## CAPÍTULO III – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS MAÇÔNICOS

### 3.1 Breve consideração sob a maçonaria

Precipualemente, de suma importância salientar que não há um consenso quanto a origem da maçonaria, visto que alguns historiadores relatam que a maçonaria tem origem com a confraria de pedreiros em 715 a.C.<sup>87</sup>

Em contrapartida, há alguns estudiosos que vão entender que ela é de origem mais remoto, denotam ser a maçonaria originária dos antigos ministérios pagãos religiosos. A ainda quem prolata que a maçonaria tem origem precípua da construção do templo de Jerusalém, no reinado de Salomão.<sup>88</sup>

Há quem diga que a ordem maçônica teve origem nos lendários cavaleiros templários, visto que a “maçonaria juvenil”, a ordem dos Demolay, tem inspiração na história de Jacques de Molay, 22º e último Grão-Mestre da Ordem dos Templários no século XIV.<sup>89</sup>

Importante destacar que a ordem dos Demolay foi fundada pelo maçom Frank Sherman Land nos Estados Unidos em 1919. Vale destacar que a ordem dos Demolay é patrocinada e apoiada pela maçonaria.<sup>90</sup>

#### 3.1.1 Maçonaria: conceito e sua relação com a religião

A maçonaria é uma entidade que procura construir o bem estar do ser humano, visando à felicidade do mesmo por meio de sua elevação espiritual. As suas reuniões são realizadas em um templo, denominado templo maçom, que é um ambiente fraternal onde não

---

<sup>87</sup> Segundo a palavra – Verdade sobre a maçonaria – Pr. Bruno Monteiro – Disponível em: < <http://segundoapalavra.blogspot.com.br/2010/03/verdades-sobre-maconaria-algumas.html> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 10h e 43min.

<sup>88</sup> *Ibidem.*

<sup>89</sup> Capítulo Anhaguera - A Ordem DeMolay – disponível em: < <http://capituloanhaguera.no.comunidades.net/index.php?pagina=1255750793> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 11h e 31min.

<sup>90</sup> *Ibidem.*

se mede esforços para despertar o que há de melhor no ser humano, buscando melhorar o caráter e a vida espiritual do indivíduo.<sup>91</sup>

Buscando conceituar a maçonaria, tem-se a definição trazida pela loja Grande Oriente do Brasil:

A Maçonaria é uma instituição essencialmente filosófica, filantrópica, educativa e progressista.

É filosófica porque em seus atos e cerimônias ela trata da essência, propriedades e efeitos das causas naturais. Investiga as leis da natureza e relaciona as primeiras bases da moral e da ética pura.

É filantrópica porque não está constituída para obter lucro pessoal de nenhuma classe, senão, pelo contrário, suas arrecadações e seus recursos se destinam ao bem-estar do gênero humano, sem distinção de nacionalidade, sexo, religião ou raça. Procura conseguir a felicidade dos homens por meio da elevação espiritual e pela tranquilidade da consciência.

É progressista porque partindo do princípio da imortalidade e da crença em um princípio criador regular e infinito, não se aferra a dogmas, prevenções ou superstições.<sup>92</sup>

Assim sendo, pode-se compreender que a maçonaria como entidade filosófica, filantrópica e educativa que é, pauta-se por princípios basilares como da humanidade, da liberdade, da democracia, da igualdade, da fraternidade, dentre outros.

Não obstante, de suma relevância destacar que a maçonaria proclama a liberdade de consciência como direito sagrado do homem e, como já estudado em tópicos anteriores, a liberdade de consciência como direito fundamental diz respeito ao que cremos.

Em artigo publicado em seu site, Padre Reinaldo Manzotti, pronúncia que:

A maçonaria tem como princípio professar as mais diversas religiões. Como no Brasil a grande maioria dos brasileiros é cristã, adota-se a Bíblia como livro da lei. Em outra nação, o livro que ocupa o lugar de destaque no **Templo** poderá ser o Alcorão, o Tora, o livro de Maomé, os Vedás etc., de acordo com a religião de seus membros.<sup>93</sup> (Grifo nosso).

Conforme podemos inferir, tem-se que a maçonaria guarda consigo forte elementos que, a nosso entender, tem estreita relação com a religião. Observe-se que o Padre Reginaldo Manzotti ao referir-se dos locais onde são realizados as liturgias (reuniões) maçônicas, utiliza-se da expressão templo, o que corrobora com nossa linha de raciocínio.

<sup>91</sup> Revista universo maçônico - José Maurício Guimarães - Disponível em: < <http://www.revistauniversomaconico.com.br/reflexoes/reflexao/> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 12h e 41min.

<sup>92</sup> Grande Oriente do Brasil - o que é maçonaria - Disponível em: < <http://www.gob.org.br/maconaria/o-que-e-maconaria.html> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 12h e 58min.

<sup>93</sup> Sala de Leitura - A igreja Católica e a Maçonaria - Reginaldo Manzotti - disponível em: < [http://www.padrereginaldomanzotti.org.br/sala\\_leitura/material-indicado-no-programa-fe-em-debate/maconaria.html](http://www.padrereginaldomanzotti.org.br/sala_leitura/material-indicado-no-programa-fe-em-debate/maconaria.html) > acesso em 13 de outubro de 2013 às 13h e 54min.

Importante frisar que a maçonaria no sentido estrito da acepção da palavra, não poderia ser vista como uma religião propriamente dita, sendo assim, não gozaria da imunidade tributária conferida pela nossa CF/88 aos templos de qualquer culto, nesse ínterim, em um sentido lato, entender-se-ia a maçonaria como sendo a religião das religiões, tendo em vista que os maçons reconhece a existência de um único e absoluto criador, o “Grande arquiteto do Universo” (Deus).

Por oportuno, imperioso é, trazer à guisa de complementação, o conceito de Deus na maçonaria. Em artigo publicado no blog Segundo a Palavra, o Pr. Bruno Monteiro, assim manifesta:

É difícil descobrir o nome da divindade da maçonaria, visto que este é um segredo bem guardado. Para os profanos, ou seja os de fora, é descrito como o "Grande Arquiteto do Universo" (G:.A:.D:.U:.). A intenção é justamente de parecer algo vago.

Nos graus inferiores a divindade é chamada de "Deus", ou "Soberano Árbitro dos Mundos", ou como G:.A:.D:.U:. Dentro da Loja, quando se progride para os graus mais elevados, a natureza de deus começa a tomar uma forma menos suave. O deus da maçonaria é um deus "genérico".<sup>94</sup>

Curiosamente, segundo a loja Grande Oriente do Brasil, a maçonaria é religiosa, pois reconhece a existência de um criador. Nesse desiderato, assevera que:

É religiosa, porque reconhece a existência de um único princípio criador, regulador, absoluto, supremo e infinito ao qual se dá, o nome de GRANDE ARQUITETO DO UNIVERSO, porque é uma entidade espiritualista em contra posição ao predomínio do materialismo. Estes fatores que são essenciais e indispensáveis para a interpretação verdadeiramente religiosa e lógica do UNIVERSO, formam a base de sustentação e as grandes diretrizes de toda ideologia e atividade maçônicas.<sup>95</sup>

Com efeito, como se pode inferir, não se mostra simples a tarefa de definir a maçonaria como religião, tendo em vista que nem mesmo entre os maçons a tal consenso. Mas a nosso sentir, entendemos que a maçonaria traz consigo robustos elementos que podem enquadrá-la no conceito de entidade de cunho religioso.

<sup>94</sup> Segundo a palavra – Verdades sobre a maçonaria – Pr. Bruno Monteiro – Disponível em: < <http://segundoapalavra.blogspot.com.br/2010/03/verdades-sobre-maconaria-algumas.html> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 14h e 24min.

<sup>95</sup> Grande Oriente do Brasil - o que é maçonaria - Disponível em: < <http://www.gob.org.br/maconaria/o-que-e-maconaria.html> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 14h e 38min.



### 3.2 A maçonaria e a imunidade tributária conferida aos templos religiosos

Insta salientar, que como já estudado em tópicos anteriores, a imunidade tributária visa a proteção de bens relevantes, visto que o legislado entende que determinadas situações merecem uma maior proteção, ou seja, em algumas ocasiões o constituinte desonera tributariamente fatos, pessoas, entidades, etc., visando não criar embaraços ao exercício de direitos tidos como essenciais.

Imprescindível atentar-se que a CF/88 ao conferir imunidade aos templos de qualquer culto, não traz em seu arcabouço constitucional quais são as entidades por ela beneficiada, vale dizer, a Constituição não elenca quais são as entidades que gozarão das imunidades por ela concedida.

Por seu turno, entendemos que cabe ao exegeta interpretar o comando normativo (art. 150, VI, 'b') para descobrir o seu real alcance da norma imunitória, ao paço que, a nosso sentir, o exegeta ao empregar os métodos de hermenêutica, deve utiliza-se da interpretação gramatical, buscando assim uma interpretação semântica dos vocábulos “templo” e “culto” do referido dispositivo, para que não se restringia aquilo que nem a própria CF/88 restringiu.

Nesta visão, partindo de uma interpretação filológica, entendemos que a maçonaria estaria amparada pela norma imunizante, visto que, a nosso ver a maçonaria se enquadra no conceito de templo de qualquer culto.

Corroborando como esta preleção, leciona Eduardo Sabbag:

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo *aspecto externo* (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo *aspecto interno* (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).<sup>96</sup> (Grifo no original).

Note-se que para o referido autor a maçonaria é uma religião à semelhança de tantas outras, haja vista que ela traz em seus ritos sacramentais elementos que muito se assemelham às práticas litúrgicas realizadas em outros seguimentos religiosos.

De suma importância ressaltar que o legislador infraconstitucional vem procurando através de diversas leis estatuir o que a Lei Maior deixou para o campo da interpretação, vale dizer, o legislador infraconstitucional tem criado leis dando isenção aos templos maçônicos.

---

<sup>96</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 340.

A título de exemplo, temos a lei complementar nº 277 de 13 de janeiro de 2000, do Distrito Federal, que no art. 8º, parágrafo único, assim estatui:

Parágrafo único. Ficam isentos do pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por **templos maçônicos e religiosos**, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar.<sup>97</sup> (Grifo nosso).

Frisa-se que o parágrafo único do art. 8º, prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos, ou seja, a lei distrital entende que as lojas maçônicas são verdadeiros templos.

Não menos importante, por seu turno, vale destacar que o conceito de religião é uma conceito aberto. Neste sentir, Eduardo Sabbag citando Ricardo Lobo Torres aduz que:

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser “substancial” - em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico -, deverá ser *funcional*, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios.<sup>98</sup> (Grifo no original).

Assim, em uma incursão menos rígida, entendemos que a maçonaria é uma religião no sentido mais lato da acepção do vocábulo, e deste modo estará amparada pela benesse fiscal outorgada as entidades religiosa e, seu templos estarão imunes.

Destarte, como já explanado no capítulo segundo desta obra, a luz da teoria moderna, o templo deve ser compreendido como entidade e, a maçonaria como entidade que é, gozaria da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘b’, da CF/88.

De outra feita, há que se lembra que o § 4º do art. 150, estatui que “as vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das **entidades** nelas mencionadas.”<sup>99</sup> (Grifo nosso)

Nesta medida, fazendo uma interpretação sistemática, resta comprovado, que o legislador adotou a teoria moderna, e assim sendo, a maçonaria pode ser caracterizada como templo de qualquer culto, e suas lojas estarão imunes ao pagamento de tributos.

<sup>97</sup> BRASIL – Distrito Federal – Lei complementar nº 227 de 13 de Janeiro de 2000 – Disponível em: < [http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=277&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=277&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=) > acesso em 14 de outubro de 2013 às 19h 18min.

<sup>98</sup>SABBAG, Eduardo; apud. Ricardo Lobo Torres. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 339.

<sup>99</sup> BRASIL – Constituição Federal - **Vade Mecum RT Universitário**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009, p. 97.

### 3.3 A maçonaria e o posicionamento jurisprudencial acerca da possibilidade de sua intributabilidade

Neste tópico, é importante frisar, que os nossos tribunais não tem um posicionamento firmado a respeito da possibilidade ou não da imunidade tributária das lojas maçônicas. Em pesquisa jurisprudencial, encontramos poucos julgados e, os poucos que encontramos são dispares, ou seja, são divergentes, visto que ora encontramos julgados no sentido que a maçonaria estaria amparada pela norma imunizante, ora encontramos outros que entende que ela não gozaria de imunidade tributária.

Neste sentido, necessário se faz mencionar o entendimento da Terceira Turma Cível do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, que preconiza, *in verbis*:

*EMENTA : APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS – IPTU – MAÇONARIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ARTIGO 150, VI, ALÍNEAS “B” E “C” DA CF – ENTIDADE VOLTADA PARA A FILANTROPIA E ASSISTENCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS – IMUNIDADE CARACTERIZADA – RECURSOS IMPROVIDOS.*

A imunidade é o obstáculo decorrente de regra da CF (art. 150, VI) à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado, pois a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. O Brasil é um país laico, não possuindo religião oficial. A imunidade prevista no artigo 150, VI, *b*, da CF e repetida no artigo 9º, IV, *b*, do CTN abrange qualquer uma delas, não importando qual. **Assim, tendo em vista a própria essência da maçonaria, classificada como sociedade secreta, que visa à propagação de idéias religiosas e o aperfeiçoamento da humanidade, pode ser considerada como de cunho religioso e, portanto, enquadra-se na imunidade disposta no artigo 150, VI, *b*, da CF.** Também, faz jus a maçonaria à imunidade prevista na alínea *c* do citado dispositivo constitucional, pois seu objetivo e finalidade constitui-se na benemerência, ou seja, na realização de um objetivo de natureza ideal, estranho ao interesse pessoal dos associados, enquadrando-se, assim, no conceito de entidade assistencial. <sup>100</sup> (Grifo nosso)

Ora, mister faz-se lembrar, que tal julgado corrobora como nosso posicionamento, pois o Brasil é um país laico, aceita todas as formas de manifestações religiosa, visto que não possui religião oficial e, assim sendo, a maçonaria para fins tributários dever ser considerada uma religião a exemplo de tantas outras, que coexistem harmonicamente em um Estado laico.

<sup>100</sup> BRASIL - Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Terceira Turma Cível, apelação cível – ordinário – nº 2007.026025-0/0000-00 – Campo Grande – Relator: Exmo. Sr. Des. Oswaldo Rodrigues de Melo – Disponível em: < <http://www.tjms.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=110009> > acesso em 14 de outubro de 2013 às 21h e 21min.

Em sentido diametralmente oposto, a 1ª câmara civil do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN) assim entende:

Ementa: apelação cível. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica. Maçonaria. IPTU e TLP. Imunidade tributária e isenção. art. 150, VI, "b", da CF. não configuração. **Entidade** de cunho filosófico. Não caracterização como religião. Precedente do STF. Concessão de imunidade à loja maçônica pelo município. Benefício tributário deferido após os fatos geradores sob discussão. Irretroatividade. Recurso conhecido e desprovido.<sup>101</sup> (Grifo nosso)

Ressalte-se que a 1ª câmara civil do TJRN entendeu que a maçonaria é entidade de cunho filosófico, e não religião, assim sendo, negou à maçonaria a imunidade conferida pela CF/88 aos templos de qualquer culto. Aqui devemos nos ater, que os eméritos julgadores utilizaram a expressão entidade quando se referiram à maçonaria, o que corrobora com nossa linha de raciocínio, de que os templos são entidades, e a maçonaria como entidade que é, a nosso entender, gozaria da imunidade conferida aos templos religiosos.

Na mesma linha, tem-se um julgado da 2ª câmara civil do TJRN, que entende que a maçonaria não é religião. Vejamos então o teor da decisão:

Ementa: tributário. Apelação cível. Embargos à execução fiscal. IPTU e taxa de limpeza pública. Prazo prescricional. Despacho anterior à vigência da lei complementar nº 118/05. Citação. Interrupção. Ocorrência. Falha no mecanismo da justiça. Prescrição apenas de um crédito tributário. Conceito de "templos de qualquer culto" não engloba a maçonaria. Inexistência de imunidade do IPTU e isenção da TLP. Precedentes do STF. Recurso conhecido e parcialmente provido.<sup>102</sup>

Não obstante, a segunda câmara do TJRN entender que a maçonaria não é religião, com a devida vênia ao eméritos julgadores, ousamos discorda de tal posicionamento, visto que como já estudado exaustivamente em tópicos anteriores, a prática maçônica guarda consigo forte elementos que podem enquadrá-la no conceito de templo de qualquer culto.

<sup>101</sup> BRASIL – TJRN – Apelação Civil nº 2011.008864-4 - 1ª Câmara Cível - Relator (a) Desembargador Amílcar Maia, transitado em julgado 09/07/2012. Disponível em: < <http://esaj.tjrn.jus.br/cposg/pcpoResultadoConsProcesso2Grau.jsp#> > acesso em 14 de outubro de 2013 às 21h.

<sup>102</sup> BRASIL – TJRN – Apelação Civil nº 2010.003623-3 - 2ª Câmara Cível - Relator (a) Desembargador Cláudio Santos, julgado em 15/06/2010. Disponível em: < <http://esaj.tjrn.jus.br/cjosg/pcjoDecisao.jsp?OrdemCodigo=1&tpClasse=J> > acesso em 14 de outubro de 2013 às 21h e 10min.

Corroborando com nossa linha de pensamento, tem-se alguns julgados do Tribunal de Justiça do Distrito Federal (TJDF) que afasta a incidência do IPTU para as lojas maçônicas:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – POSSIBILIDADE – INTELIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 363/2001. 1. “A maçonaria é uma religião, no sentido estrito do vocábulo, isto é na “harmonização da criatura ao Criador.” É religião maior e universal”.<sup>103</sup>

Neste diapasão a 1ª Turma Cível do TJDF no julgamento da APC 5.176.5999, cujo relator foi o desembargador Valter Xavier, se manifesta no mesmo sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO PELO PODER PÚBLICO. MAÇONARIA. ENTIDADE RELIGIOSA. A imunidade tributária para as entidades religiosas, dentre estas as lojas maçônicas, decorre da letra constitucional e dispensa qualquer procedimento administrativo para que exista e produza todos os seus efeitos. Apelo provido. Unânime.<sup>104</sup>

A 3ª Turma Cível do TJDF no julgamento do Proc. 2000.0150021228 – APC, também tem o mesmo entendimento:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – RELIGIÃO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL – ISENÇÃO – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – VALOR EXARCEBADO. 1. A imunidade é forma qualificada de não incidência, que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos previstos na Constituição. A maçonaria é uma sociedade de cunho religioso e suas lojas guardam a conotação de templo contida no texto constitucional, devendo, portanto, ficar imunes aos impostos (...).<sup>105</sup>

Note-se que em ambos os julgados foi reconhecido a não-incidência tributária de impostos das lojas maçônicas, isto é, entendeu-se que a maçonaria traz consigo fortes elementos de religiosidade, afastando assim a incidência de tributos sob suas lojas (templos).

<sup>103</sup> BRASIL - TJDF - Acórdão n.192848, 20030150093525APC, Relator: ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, Revisor: HAYDEVALDA SAMPAIO, 5ª Turma Cível, Data de Julgamento: 15/03/2004, Publicado no DJU SECAO 3: 24/06/2004. Pág.: 64. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj> > acesso em 09 de maio de 2013 às 13h.

<sup>104</sup> BRASIL - TJDF - APC 5.176.5999, Relator VALTER XAVIER, 1ª Turma Cível, julgado em 28/06/1999, DJ 09/09/1999 p. 44. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj> > acesso em 09 de maio de 2013 às 13h.

<sup>105</sup> BRASIL - TJDF - Proc. 2000.0150021228 – APC, Relator SANDRA DE SANTIS, 3ª Turma Cível, julgado em 03/12/2001, DJ 03/04/2002 p. 38. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj> > acesso em 09 de maio de 2013 às 13h.

Lado outro, a 1ª câmara civil do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), negou imunidade a loja Grande Oriente do Brasil, como se segue:

**APELAÇÃO CÍVEL EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. IPTU. MAÇONARIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO NÃO CARACTERIZADAS.**

Descabe o reconhecimento da imunidade tributária à Maçonaria, na medida em que esse tipo de associação não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 150, VI, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal. Descabe enquadrá-la como instituição de educação ou assistência social, na medida em que estas desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, deveria ser cumprida pelo Estado, o que não é o caso da Maçonaria. Da mesma forma, não se pode admitir seja a Maçonaria um culto na acepção técnica do termo. Trata-se de uma associação fechada, não aberta ao público em geral e que não tem e nem professa qualquer religião, não se podendo afirmar que seus prédios sejam templos para o exercício de qualquer culto. Trata-se de 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. Incabível, ainda, o pedido de isenção, não tendo a embargante atendido aos requisitos contidos na Lei que concedeu a benesse. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.<sup>106</sup>

Conforme se assevera do recurso supracitado, o TJRS inferiu que a maçonaria não é religião, e assim sendo não poderia se beneficiar da norma imunizante contida na CF/88, que confere às organizações religiosas imunidade tributária.

Mister ressalta que está matéria foi afeta ao Supremo Tribunal Federal, e por maioria de votos, o Supremo consignou o entendimento que a maçonaria não é religião, e como tal, não poderia gozar da imunidade dos templos de qualquer culto, vejamos então o RE 562351:

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 maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.

IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.<sup>107</sup>

<sup>106</sup> BRASIL – TJRS – apelação civil nº 70010055200 – 1ª câmara civil – Relator (a) Desembargador Henrique Osvaldo Poeta Roenick, julgado no dia 24/11/04. Disponível em: < [http://www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php?nome\\_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao\\_fonetica=1&tipo=1&id\\_comarca=700&num\\_processo\\_mask=70010055200&num\\_processo=70010055200&codEmenta=971696&temIntTeor=true](http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70010055200&num_processo=70010055200&codEmenta=971696&temIntTeor=true) > acesso em 15 de outubro de 2013 às 11h e 10min.

<sup>107</sup> BRASIL – STF - RE 562.351/RS, Relator: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Data de Publicação: DJe 14/12/2012 - DJe-245 - DIVULG 13/12/2012 - PUBLIC 14/12/2012.

Ora, em que pese o brilhantismo do raciocínio desenvolvido pelos ilustres julgadores e, inobstante o recurso ter sido desprovido por maioria de votos, neste ponto pedimos vênua para filiamos a divergência e, reconhecer que a maçonaria traz fortes elementos de religiosidade. Neste ponto coadunamos com posicionamento do Ministro Marco Aurélio, que entendeu que a maçonaria é religião.

Vejamos então trecho do voto do eminente Ministro Marco Aurélio:

Ora, há inequívocos elementos de religiosidade na prática maçônica. No mais, atente 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.

Sem dúvida, certas limitações ao ingresso em algumas lojas maçônicas causam perplexidade, pois possuem natureza anacrônica. Acontece que algumas religiões também estabelecem restrições sobre a vida de seus fiéis, ingerem em comportamentos públicos e privados. A ancestralidade das religiões traz consigo os preconceitos do passado, os quais não impedem o reconhecimento público de seus valores.

Ante o quadro, conheço parcialmente do recurso e, nessa parte, dou-lhe provimento, para reconhecer o direito à imunidade tributária dos templos em que são realizados os cultos da recorrente.<sup>108</sup>

Importante salientar também, que no julgamento do Recurso Extraordinário 562.351 do Rio Grande do Sul, a Procuradoria-Geral da República se manifestou no sentido de que os templos maçons estariam amparados pela norma imunizante:

RE. MAÇONARIA. IMUNIDADE DE IPTU. TEMPLO E CULTO. IMPLICAÇÕES. 1. Mesmo que não se reconheça à Maçonaria (Grande Oriente do Rio Grande do Sul) como religião, não é menos verdade que seus prédios são verdadeiros Templos, onde se realizam rituais e cultos, sobre a proteção de Deus, o Grande Arquiteto do Universo, objetivando elevar a espiritualidade do homem, a ética, a justiça, a fraternidade e a paz universal. 2. Seus Templos têm direito à imunidade de tributos, consoante o art. 150, inc. VI, letra 'b', da Constituição Federal (fl. 258).<sup>109</sup>

Posto isto, a nosso ver, não há como não conferir a maçonaria as imunidades outorgadas aos templos de qualquer culto, pois resta comprovado que a prática maçônica traz

---

Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o número 2765365 > acesso em 15 de outubro de 2013 às 16h.

<sup>108</sup> BRASIL – STF - RE 562.351/RS, Relator: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Data de Publicação: DJe 14/12/2012 - DJe-245 - DIVULG 13/12/2012 - PUBLIC 14/12/2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o número 2765365 > acesso em 15 de outubro de 2013 às 16h.

<sup>109</sup> BRASIL – STF - RE 562.351/RS, Relator: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Data de Publicação: DJe 14/12/2012 - DJe-245 - DIVULG 13/12/2012 - PUBLIC 14/12/2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o número 2765365 > acesso em 15 de outubro de 2013 às 16h.

consigo fortes elementos de religiosidades, e deste modo enquadrar-se-ia no art. 150, VI, 'b' da CF/88.

Mister faz-se ressaltar também, que há um dissenso jurisprudencial a respeito da possibilidade da intributabilidade das lojas maçônicas, visto que os poucos julgados que encontramos nos tribunais Brasil a fora, são dispares, ora entendem que a maçonaria é religião, ora entende que ela não é.

Calha tracejar que, em que pese pontuais discordâncias jurisprudenciais, somos categóricos ao afirmar que o objeto do estudo em comento (maçonaria) é – atendendo a taxatividade sistêmica – no nosso sentir, imune tributariamente, visto que resta comprovado que em uma incursão conceitualística, não a como deixar de fora do campo da não-incidência, os templos maçônicos, pois a luz da teoria moderna, os templos devem ser compreendido como entidades e, a maçonaria como entidade que é, deverá gozar de tal norma imunitória.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia teve como objetivo, investigar a imunidade tributária conferidas pela CF/88 aos templos de qualquer, trazendo à baila a discussão se as entidades maçônicas se enquadram em tal hipótese para fins de não tributação de suas lojas (templos).

A pesquisa procurou destacar quais as possibilidades de não-incidência da norma imunizante aos templos maçons, trazendo argumentos que embasem a possibilidade da dispensa fiscal do pagamento de tributos pelas lojas maçônicas.

Para seu desenvolvimento, o presente trabalho foi dividido em três capítulos:

No primeiro, sob o título de “Imunidade Tributária”, trabalhamos a evolução histórica, o conceito e natureza jurídica, bem como seu institutos afins, tais como, incidência, não-incidência e isenção.

No segundo capítulo, intitulado como “Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer culto”, buscou-se desenvolver a extensão semântica da expressão “templos de qualquer culto”, onde restou comprovado que a CF/88 não trouxe em seu texto normativo uma definição legal do que seria “templos de qualquer culto” e quais entidades estariam amparadas pela regra imunitória. Buscamos também conceitua os vocábulos “culto” e “templo”, este último à luz da teoria moderna que conceitua templo como entidade.

No terceiro e último capítulo, intitulado como “A Imunidade Tributária do Templos Maçônicos”, buscou-se definir o que é a maçonaria, e se ela se enquadra no conceito de religião, em uma acepção mais lata do sentido da expressão, bem como fez-se um estudo jurisprudencial de como os tribunais tem enfrentado a matéria (imunidade tributária dos templos maçônicos).

Por derradeiro, retomamos à hipótese de pesquisa, sendo que chega-se à seguinte conclusão:

O tema imunidade tributária das lojas maçônicas não é um assunto muito difundido em nossa doutrina e, nem tão pouco em nossos tribunais. Insta lembra que a matéria não é pacificada jurisprudencialmente, visto que ora encontramos julgados conferindo imunidade a maçonaria, ora encontramos julgados negando a imunidade.

Neste sentido, não a como perder de vista que o conceito de religião é aberto, não cabendo ao exegeta fecha-lo ou restringi-lo. Ademais, a prática maçônica traz consigo fortes elementos de religiosidade, o que no nosso entender, corrobora com nossa tese, de que a maçonaria estaria amparada norma imunizante, visto que, por se tratar de um conceito aberto

e, ainda, o constituinte originário não o restringiu nem tão pouco, elencou quais entidades religiosas gozariam de tal imunidade.

Destarte, a maçonaria, a nosso pensar, é sim uma entidade de cunho religioso, e como tal, goza da imunidade tributária outorgada aos templos de qualquer culto, devendo ficar suas lojas imunes aos impostos, em virtude da liberdade de consciência ou de crença prevista como um direito fundamental em nossa Carta Magna de 1988.

Por fim, a imunidade tributária das lojas maçônicas é uma matéria que não se encontra pacificada em nossa doutrina e jurisprudência, deste modo o trabalho não tem caráter exaustivo ou conclusivo, razão pela qual cabe ao operador do direito o acompanhamento e aprofundamento contínuo do estudo deste tema que é tão relevante.

## REFERÊNCIAS:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMINTERNACIONAL. Afinal, o que é maçonaria. Disponível em: < <http://www.aminternacional.org/maconaria.html>. > Acesso em 30 de setembro de 2013 às 20 hs.

Atualidades do direito – Eduardo Sabbag – Disponível em: < <http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/> > acesso em 12 de outubro de 2013 às 10h e 23min.

Blog do Hugo Goes - Estado laico, teocrático, ateu e confessional – Disponível em: < <http://hugogoes.blogspot.com.br/2013/04/estado-laico-teocratico-e-ateu.html> > acesso em 26 de outubro de 2013 às 14hs.

BRASIL – Constituição Federal - **Vade Mecum RT Universitário**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009.

BRASIL – Distrito Federal – Lei complementar nº 227 de 13 de Janeiro de 2000 – Disponível em: < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=277&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=>. > acesso em 14 de outubro de 2013 às 19h 18min.

BRASIL - Planalto – Constituição de 1891 - Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm) > acesso em 02 de outubro de 2013 às 14h e 17min.

BRASIL - Planalto – Constituição de 1924 - Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm) > acesso em 05 de outubro de 2013 às 12h e 57min.

BRASIL – Planalto – Decreto nº 119-A, de 07 de janeiro de 1890 – Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm) > acesso em 11 de outubro de 2013 às 19h e 17min.

BRASIL - STF - ADI 286, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=286&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> > acesso em 10 de outubro de 2013 às 11 hs.

BRASIL - STF - RE 354988 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 21/03/2006, DJ 20-04-2006 PP-00030 EMENT VOL-02229-03 PP-00464. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=354988&classe=R&E-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> > acesso em 08 de outubro de 2013 às 19h.

BRASIL - STF - RE 360303 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-035 DIVULG 21-02-2013 PUBLIC 22-02-2013. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+360303.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+360303.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a575yq5> > acesso em 08 de outubro de 2013 às 19h e 10min.

BRASIL – STF - RE 562.351/RS, Relator: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Data de Publicação: DJe 14/12/2012 - DJe-245 - DIVULG 13/12/2012 - PUBLIC 14/12/2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o número 2765365 > acesso em 15 de outubro de 2013 às 16h.

BRASIL - STF - RE 625529 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/06/2011, DJe-155 DIVULG 12-08-2011 PUBLIC 15-08-2011 EMENT VOL-02565-02 PP-00253. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3906921> > acesso em 08 de outubro de 2013 às 18h e 50min.

BRASIL - TJDF - Acórdão n.192848, 20030150093525APC, Relator: ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, Revisor: HAYDEVALDA SAMPAIO, 5ª Turma Cível, Data de Julgamento: 15/03/2004, Publicado no DJU SECAO 3: 24/06/2004. Pág.: 64. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj> > acesso em 09 de maio de 2013 às 13h.

BRASIL - TJDF - APC 5.176.5999, Relator VALTER XAVIER, 1ª Turma Cível, julgado em 28/06/1999, DJ 09/09/1999 p. 44. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj> > acesso em 09 de maio de 2013 às 13h.

BRASIL - TJDF - Proc. 2000.0150021228 – APC, Relator SANDRA DE SANTIS, 3ª Turma Cível, julgado em 03/12/2001, DJ 03/04/2002 p. 38. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj> > acesso em 09 de maio de 2013 às 13h.

BRASIL – TJRN – Apelação Civil nº 2010.003623-3 - 2ª Câmara Cível - Relator (a) Desembargador Cláudio Santos, julgado em 15/06/2010. Disponível em: < <http://esaj.tjrn.jus.br/cjosg/pcjoDecisao.jsp?OrdemCodigo=1&tpClasse=J> > acesso em 14 de outubro de 2013 às 21h e 10min.

BRASIL – TJRN – Apelação Civil nº 2011.008864-4 - 1ª Câmara Cível - Relator (a) Desembargador Amílcar Maia, transitado em julgado 09/07/2012. Disponível em: <

<http://esaj.tjrn.jus.br/cposg/pcpoResultadoConsProcesso2Grau.jsp#> > acesso em 14 de outubro de 2013 às 21h.

BRASIL – TJRS – apelação civil nº 70010055200 – 1ª câmara civil – Relator (a) Desembargador Henrique Osvaldo Poeta Roenick, julgado no dia 24/11/04. Disponível em: < [http://www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php?nome\\_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao\\_fonetica=1&tipo=1&id\\_comarca=700&num\\_processo\\_mask=70010055200&num\\_processo=70010055200&codEmenta=971696&temIntTeor=true](http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70010055200&num_processo=70010055200&codEmenta=971696&temIntTeor=true) > acesso em 15 de outubro de 2013 às 11h e 10min.

BRASIL - Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Terceira Turma Cível, apelação cível – ordinário – nº 2007.026025-0/0000-00 – Campo Grande – Relator: Exmo. Sr. Des. Oswaldo Rodrigues de Melo – Disponível em: < <http://www.tjms.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=110009> > acesso em 14 de outubro de 2013 às 21h e 21min.

Capítulo Anhaguera - A Ordem DeMolay – disponível em: < <http://capituloanhaguera.no.comunidades.net/index.php?pagina=1255750793> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 11h e 31min.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. revista, ampliada e atualizada até a EC nº 19/98 e EC nº 20/98, Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 21. ed. São Paulo: atlas, 2010.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. De acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012 - São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONAMP - O Estado Laico e a Democracia - Victor Mauricio Fiorito Pereira – Disponível em: < <http://www.conamp.org.br/Lists/artigos/DispForm.aspx?ID=176> > acesso em 26 de outubro de 2013 às 12h e 40min.

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

Dicionário Aurélio online. Disponível em: < <http://www.dicionariodoaurelio.com/dicionario.php?P=Entidade> > acesso em 07 de outubro de 2013 às 20 hs.

Dicionário Online de Português – Disponível em: < <http://www.dicio.com.br/culto/> > acesso em 07 de outubro de 2013 às 10hs.

Dicionário online do Michaelis – uol – disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=entidade> > acesso em 07 de outubro de 2013 às 21 hs.

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

FALCÃO, Amílcar de Araújo, 1928-1967 – **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. revista e atualizada/ pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

Grande Oriente do Brasil - o que é maçonaria - Disponível em: < <http://www.gob.org.br/maconaria/o-que-e-maconaria.html> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 12h e 58min.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 45. ed. Rio de Janeiro: forense, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros editores. 2010.

MARTINS NETO, Francisco. **Legislação Tributária**. Curitiba: Ibplex, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo de Direito**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1995.

Revista universo maçônico - José Maurício Guimarães – Disponível em: < <http://www.revistauniversomaconico.com.br/reflexoes/reflexao/> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 12h e 41min.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Sala de Leitura – A igreja Católica e a Maçonaria – Reginaldo Manzotti – disponível em: < [http://www.padrereginaldomanzotti.org.br/sala\\_leitura/material-indicado-no-programa-fe-em-debate/maconaria.html](http://www.padrereginaldomanzotti.org.br/sala_leitura/material-indicado-no-programa-fe-em-debate/maconaria.html) > acesso em 13 de outubro de 2013 às 13h e 54min.

Segundo a palavra – Verdade sobre a maçonaria – Pr. Bruno Monteiro – Disponível em: < <http://segundoapalavra.blogspot.com.br/2010/03/verdades-sobre-maconaria-algumas.html> > acesso em 13 de outubro de 2013 às 10h e 43min.

SILVA, José Afonso da. Apud Sampaio Dória. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. revista e atualizada. Malheiros Editores: São Paulo.

Site Sua Pesquisa – Estado laico – Disponível em < [http://www.suapesquisa.com/o\\_que\\_e/estado\\_laico.htm](http://www.suapesquisa.com/o_que_e/estado_laico.htm) > acesso em 26 de outubro de 2013 às 13h e 11min.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III – Os Direitos Humanos e Isonomia. Rio e Janeiro: Ed. Renovar, 2005.