

IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: JUSTIFICATIVAS DO STATUS DE CLÁUSULA PÉTREA

Itallo Lazzaro Ramos Beserra¹

Diogo Severino Ramos da Silva²

Fecha de publicación: 01/01/2019

Sumário: Introdução. **1.** Limitações constitucionais ao poder de tributar. **2.** Imunidades tributárias. **3.** Imunidade tributária religiosa. **4.** Justificativas do status de cláusula pétrea da imunidade tributária religiosa. – Considerações finais. – Referências.

Resumo: O presente artigo científico tem por finalidade trazer o estudo acerca da imunidade religiosa tributária do ordenamento jurídico brasileiro. Como fontes de referências para base teórica, foram utilizados artigos de periódicos, além de dados eletrônicos capturados no Google Acadêmico e Scielo, bem como em livros que tratam do tema, contribuindo para formulação correta do conteúdo proposto para análise. A referida imunidade faz parte da limitação Estatal ao poder de tributar. A imunidade religiosa é alvo de várias interpretações, no que tange ser ou não cláusula pétrea, com isso, acaba gerando dúvidas acerca do tema. Porém, eventuais dúvidas podem ser facilmente dirimidas com o estudo de alguns institutos presentes no ordenamento jurídico brasileiro, são eles as cláusulas pétreas e dos direitos fundamentais.

¹ Acadêmico de Direito da Faculdade Imaculada Conceição do Recife – FICR.
itallolazzaro@gmail.com

² Professor de Direito da Faculdade Imaculada Conceição do Recife – FICR. Advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, seccional Pernambuco (OAB/PE 33.717).
diogoramos.adv@gmail.com

Palavras Chave: Limitações constitucionais ao poder de tributar; imunidade religiosa tributária; direitos fundamentais; cláusula pétrea.

Introdução

A imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro é um tema bastante polêmico, e que traz consigo muitos debates indelicados não apenas no campo do direito, mas também em várias esferas da sociedade, seja da própria população em geral, seja dos operadores do direito, seja dos próprios religiosos, tanto dos que possuem igual crença, quanto dos que possuem crenças diferentes.

Como sabemos, não são todos os temas do direito que possui uma conclusão pacífica e que são aceitos pela maioria dos profissionais do ramo, com isso, alguns assuntos, como o ora tratado, merecem atenção especial devida sua grande importância para a sociedade, necessitando de uma análise mais aprofundada do ordenamento jurídico.

A discussão sobre a imunidade religiosa tributária possuir *status* de cláusula pétrea merece ser estudado cuidadosamente para que desse modo possamos sair da esfera de obscuridades e interpretações errôneas ainda tão presentes acerca do presente tema e assim alcançarmos um maior nível segurança jurídica.

Porém, tratar de religião é algo extremamente delicado, pois como falado anteriormente, o assunto é cercado de muitas polêmicas, pois como sabemos muitos conflitos, guerras e mortes aconteceram ao longo da história e ainda hoje acontecem por envolver religião (SOARES, 2016). Para a compreensão do tema do presente artigo científico importa mencionar o conceito de imunidade tributária do doutrinador Sacha Calmon (2000, p. 157) que, segundo ele, a imunidade é uma limitação ao poder de tributar pela vontade do constituinte.

Segundo o Ilustre Doutrinador Luciano Amaro (2005, p. 151) a imunidade tributária é a situação que em razão de uma norma constitucional não pode ser atingida por um tributo.

Muitos cidadãos ainda não entenderam a razão de existência das imunidades tributárias. Para facilitar o entendimento acerca do assunto podemos recorrer novamente ao saber do Doutrinador Luciano Amaro (2005, p. 151) o mesmo afirma que a fundamentação das imunidades tributárias está nos valores que a Constituição Federal de 1988 quer proteger, pois estes valores são

considerados de elevada importância para o direito pátrio. Segundo ele, isso faz com que a capacidade econômica da pessoa seja ignorada, desta forma é imposta a não-tributabilidade de certas pessoas ou certas situações.

A imunidade religiosa tributária é definida por Eduardo Sabbag (2018, p. 349) como “uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto”.

Então, se mostra fundamental para o campo jurídico classificar a imunidade religiosa tributária como sendo ou não cláusula pétrea, pois como acima explanado, o tema é cercado de dúvidas e discussões, além do mais, envolve um dos mais importantes institutos do nosso ordenamento jurídico, as cláusulas pétreas.

1. Limitações Constitucionais ao poder de tributar

O Estado tem como uma de suas principais funções garantir o bem para todos os cidadãos, ou seja, tem o dever de garantir o bem comum. A partir desse aspecto central, podemos concluir que para que o Estado possa cumprir esse objetivo é de fundamental importância que ele goze de uma posição que se sobreponha ao interesse particular, ou seja, numa determinada colisão entre o interesse da coletividade e o interesse particular, para o bem comum deverá prevalecer o interesse do Estado (ALEXANDRE, 2012, p. 77).

Podemos visualizar a prevalência do interesse Estatal sobre o interesse particular de várias formas, sendo uma delas o aspecto tributário, no que tange mais especificadamente ao poder de cobrar tributos. O Estado, como esclarece Ricardo Alexandre (2012, p. 76), “possui o poder de, por ato próprio – lei -, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro”.

Então, como vimos, o Estado, devido sua importância para a sociedade, pelo fato de almejar garantir o interesse coletivo, tem um vasto poder, porém o exercício desse poder precisa de certos limites, dessa forma, o poder estatal não pode ser usado de forma absoluta e sem parâmetros legais, pois como bem afirmou Ricardo Alexandre:

A relação jurídica-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.

(ALEXANDRE, 2012, p. 76)

Acerca do exercício do poder estatal, Bruno Souza (2012) afirma:

No entanto, esse exercício não se faz de modo absoluto. O constituinte originário atribui a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, uma parcela de competência para dispor sobre determinadas matérias. A essas restrições chamam-se de limitações do poder de tributar. (SOUZA, 2012)

Uma das medidas que o Estado assegura por meio da Carta Magna a favor do Estado democrático de direito e que tem como objetivo garantir a limitação ao poder tributar são as imunidades tributárias relativas aos impostos, que tem previsão legal no artigo 150, VI, da Constituição Federal.

Um das imunidades tributárias garantidas pela Lei Maior é a imunidade religiosa, que está prevista no artigo 150, VI, *b* da Constituição Federal e tem como objetivo proteger os templos de qualquer culto, pois faz com que nenhum imposto incida sobre eles, para dessa forma garantir a liberdade de culto religioso.

2. Imunidades Tributárias

2.1. Conceito

A Constituição Federal, a partir do momento que definiu a competência tributária, conferiu à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal o poder para instituir tributos. Porém a própria Constituição Federal elencou determinadas situações em que esses entes não podem exigir tributos (AMARO, 2005, p.150).

Desta forma, a Carta Magna exclui que certas pessoas, bens, situações ou serviços sejam alcançados pelo poder de tributar (AMARO, 2005, p.151).

O ilustre doutrinador Luciano Amaro conceituou sabiamente a imunidade tributária como:

a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a situação do tributo. (AMARO, 2005, p. 151)

Para complementar o conhecimento jurídico acerca da conceituação da imunidade tributária podemos expor a definição de Vittorio Cassone (2006, p. 232), segundo o citado doutrinador “a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, prevista expressamente pela Constituição Federal. Significa dizer que a pessoa e/ou o bem descrito pela Constituição não podem sofrer tributação”.

Com a compreensão do conceito de imunidade tributária, podemos analisar suas classificações e espécies no ordenamento jurídico.

2.2. Classificação

Na doutrina existem vários tipos de classificações das imunidades tributárias. Essa divisão didática tem o intuito de facilitar o estudo das mesmas, tem em vista alguns critérios, parâmetros e características. A seguir serão explanadas algumas das mais importantes classificações acerca do tema (ALEXANDRE, 2012, p. 148).

2.2.1. Classificação quanto à amplitude

Esse tipo de classificação comporta duas espécies. A primeira delas refere-se às imunidades genéricas. Elas estão previstas no art. 150, VI, da CF. Objetivam impedir que todas as pessoas políticas cobrem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades previstas no inciso mencionado. (JUNIOR, 2018).

A segunda espécie refere-se às imunidades específicas. Ao contrário da anterior, as imunidades específicas vedam a cobrança de apenas um tributo e são direcionadas a apenas uma pessoa política (JUNIOR, 2018).

2.2.2. Classificação quanto ao parâmetro para concessão

Essa classificação comporta três espécies, são elas: subjetivas, objetivas e mistas. As imunidades subjetivas referem-se às pessoas que serão beneficiadas pela imunidade, enquanto as objetivas referem-se a determinados fatos, situações, bens ou objetos que serão beneficiados pela imunidade. Já as mistas, como o próprio nome indica, referem-se a determinadas situações em que serão beneficiadas, simultaneamente, tanto as pessoas quanto os objetos (JUNIOR, 2018).

2.2.3. Classificação quanto à forma de previsão

Esse tipo de classificação comporta duas espécies, são elas: as explícitas e as implícitas. As primeiras, como o próprio nome indica, são as que estão expressamente previstas na Carta Magna, sendo esse o motivo de sua existência. Já a segunda espécie, imunidade implícita, são as que não estão previstas expressamente no texto constitucional, porém podem ser facilmente extraídas dos princípios consagrados pela Constituição Federal (JUNIOR, 2018).

2.3. Espécies

No ordenamento jurídico brasileiro, mais precisamente na Carta Magna, existem várias imunidades tributárias. Elas podem, por exemplo, estar relacionadas às taxas, conforme o art. 5º, XXXIV, da CF e às contribuições para a seguridade social, conforme o art. 195, § 7º, da CF. Contudo, as imunidades mais importantes estão previstas no art.150, VI, da CF e são exclusivamente aplicadas aos impostos (ALEXANDRE, 2018, p. 213).

Nos itens a seguir serão abordadas as espécies de imunidades relacionadas aos impostos, conforme disciplina o art. 150, VI, da CF.

2.3.1. Imunidade recíproca

Essa imunidade está prevista no art. 150, VI, *ada* CF. Tem como finalidade impedir que os Entes instituem impostos uns sobre os outros, protegendo os patrimônios, as rendas e os serviços dessas pessoas políticas (ALEXANDRE, 2012, p. 152).

Essa imunidade visa garantir a Federação, pois protege a igualdade jurídica e política entre os entes federados (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 148).

2.3.2. Imunidade religiosa

Devido ao fato da imunidade religiosa ser alvo do presente do artigo científico será tratado de forma mais detalhada no capítulo 4.

2.3.3. Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistências sem fins lucrativos

A imunidade dos partidos políticos deriva da proteção ao Estado Democrático de Direito. Ela tem como função assegurar o pluralismo político e impedir que o poder de tributar incida sobre os partidos políticos (ALEXANDRE, 2012, p. 160).

A unidade referente às entidades sindicais dos trabalhadores tem como finalidade proteger a liberdade de associação sindical. Vale ressaltar que essa imunidade beneficia apenas o sindicato dos trabalhadores, ou seja, os sindicatos de empregadores não gozam dessa imunidade (ALEXANDRE, 2012, p. 160).

Já a imunidade conferida às entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, só poderá ser beneficiada quando as mesmas preencherem os requisitos do art. 150, VI, *c*, da CF (ALEXANDRE, 2012, p. 160).

2.3.4. Imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão

Essa imunidade tem previsão no artigo 150, VI, alínea *d*, da CF. Sua finalidade é estimular a expansão da cultura por meio de livros, periódicos de papel e jornais. Essa imunidade promove a redução dos custos com a impressão, edição e distribuição dos materiais acima descritos e também do próprio papel destinado à sua impressão, e desse modo ajuda a disseminar, por exemplo, a atividade intelectual e artística (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 162).

2.3.5. Imunidade tributária da música nacional

Essa imunidade está prevista no art. 150, VI, *e* da CF (BRASIL, 1988) e tem como objetivo combater a pirataria e instigar o acesso à cultura, proibindo a instituição de imposto sobre:

fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (Constituição federal, art. 150, VI, *e*)

O propósito dessa imunidade, segundo Eduardo Sabbag, é:

Desonerar de impostos os *fonogramas* (a obra artística da produção de *som*) e *videofonogramas* (a obra artística da produção de *imagem* e *som*), musicais ou literomusicais, produzidos no Brasil, sem prejuízo da extensão da imunidade tributária aos suportes ou arquivos que os contenham. Desse modo, a *obra intelectual* do artística musical, em sua inteireza, passa a ficar protegida da tributação (SABBAG, 2018, p. 413).

A constituição confere proteção à mídia física veiculando materialmente a obra intelectual. Trata-se dos CDs, DVDs, Blue-Rays, celulares, tablets e similares, ou seja, arquivos digitais (SABBAG, 2018, p. 413).

2.4. Diferenciação das imunidades tributárias e institutos assemelhados

A regra estabelecida pelo ordenamento jurídico tributário é o pagamento dos tributos. A incidência dos tributos acontece quando no mundo real se concretiza a hipótese de incidência prevista em lei, capaz de gerar a obrigação tributária, como assim estabelece o artigo 114 do Código Tributário Nacional. Porém essa regra possui exceção, que é o não pagamento de tributo, que grosso modo, pode acontecer através de três institutos.

Como disse Carolina Faria (2018) “No direito tributário, ocorrem hipóteses onde a cobrança do tributo é afastada, modalidades de incentivo tributário, são hipóteses a imunidade, a isenção e a não incidência”.

O primeiro desses institutos é não-incidência que segundo Ricardo Alexandre (2018, p. 204) “refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação”.

A não-incidência pode acontecer a grosso modo de três formas. A primeira delas ocorre quando um determinado Ente tem competência assegurada pela Constituição Federal para instituir um determinado tributo, mas o Ente não atribui a um determinado fato a qualificação jurídica de hipótese de incidência. A segunda forma da não-incidência acontece quando a

Constituição não atribui a um determinado Ente a competência para impor a um determinado caso a qualificação de hipótese de incidência.

A terceira hipótese da não-incidência ocorre quando a Constituição Federal limita a competência de um determinado Ente, fazendo com que ele fique impedido de qualificar alguns casos como hipóteses de incidência (ALEXANDRE, 2018, p. 204).

As duas primeiras formas de não-incidência são doutrinariamente conhecidas como não-incidência pura e simples. Já a terceira hipótese de não-incidência é segundo Ricardo Alexandre (2012, p. 144) “uma não-incidência constitucionalmente qualificada, que configura a própria definição de imunidade”.

O segundo instituto que garante o não pagamento de tributo é a isenção. Vittorio Cassone (2006, p. 234) o define como “a dispensa legal do pagamento de determinado tributo, via de regra concedida em face do relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional”.

Enfim, o último instituto que assegura, excepcionalmente, que o tributo não seja pago é alíquota zero. Nessa situação há a ocorrência do fato gerador, mas a obrigação tributária não se concretiza por questões meramente matemáticas (ALEXANDRE, 2018 p. 204).

Segundo Ricardo Alexandre (2018, p. 208) a principal diferença entre a imunidade e a isenção é que enquanto a imunidade tem previsão constitucional, a isenção tem previsão em lei.

Acerca dessa distinção, Eduardo Sabbag (2018, p. 303), afirma:

Como se pôde aprender, à luz das considerações iniciais expendidas, a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação (SABBAG, 2018, p. 303).

Ainda tratando dessa divergência, Luciano Amaro (2017, p. 179) afirma que “basicamente, a diferença entre *imunidade* e a *isenção* está em que a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*”.

3. Imunidade religiosa

A imunidade religiosa está prevista no art. 150, VI, *b*, da CF e tem por finalidade impedir que o Estado tribute as entidades religiosas, dessa forma, obsta o Estado de embaraçar funcionamento dessas entidades. O art.5º, VI, da CF, prevê expressamente o direito individual da liberdade de culto, sendo

a imunidade religiosa uma das garantias para proteção desse direito (ALEXANDRE, 2018, p. 227).

Essa imunidade segundo Eduardo Sabbag (2018, p. 352) é aplicada exclusivamente aos impostos.

O legislador constituinte originário não foi tão claro na redação do texto, pois ao afirmar que é proibido instituir impostos sobre templos de qualquer culto, disserem menos do que realmente queria dizer (ALEXANDRE, 2018, p. 227).

Como sustentou Ricardo Alexandre (2018, p. 227), a afirmativa acima mencionada tem por base a distinção entre templo e entidade religiosa. Entende-se por templo o lugar físico, ou seja, como bem afirmou Eduardo Sabbag (2018, p. 354) “local destinado à celebração do culto (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente ao local do culto”. Já a entidade religiosa refere-se às atividades da sua natureza (Ricardo Alexandre, 2018, p. 227).

Segundo Ricardo Alexandre, (2018, p. 227) pode-se concluir que a imunidade religiosa contempla tanto o templo quanto a entidade religiosa, pois se se referisse apenas ao templo poderia ser devidamente cobrado impostos sobre os serviços prestados pela entidade religiosa.

Resta claro, diante do exposto, que a imunidade religiosa veda a cobrança de impostos protegendo o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas.

O § 4º do artigo mencionado corrobora com a afirmação acima exposta. O STF já se pronunciou sobre o § 4º, em análise, declarando o seguinte:

Instituição Religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas’. O §4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas” (STF, Tribunal Pleno, RE 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004, p. 33).

O STF decidiu que a imunidade também poderá ser aplicada no caso de um imóvel de uma entidade religiosa ser alugado, haverá nesse caso a permanência da imunidade, pois o imóvel não deixa seu vínculo às finalidades essenciais (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 151).

A imunidade também poderá ser aplicada aos cemitérios, caso eles sejam extensões das entidades religiosas, porém deverão cumprir dois requisitos, são eles: os cemitérios não devem possuir fins lucrativos e devem ter dedicação exclusiva aos serviços religiosos e funerários. Vale ressaltar que a imunidade religiosa não se estende ao particular, pois ele não preenche os dois requisitos acima mencionados (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 151).

Por fim, podemos concluir que a referida imunidade visa proteger a liberdade de crença e de culto, e também os locais de culto e sua liturgia (ALEXANDRE, 2018, p. 229).

4. Justificativas do status de cláusula pétrea da imunidade tributária religiosa

Para a compreensão do status de cláusula pétrea da imunidade religiosa se faz necessário o estudo de dois institutos presentes no ordenamento jurídico pátrio. São eles, as cláusulas pétreas e os direitos fundamentais presentes na nossa Constituição Federal. Com base nesses dois institutos será possível justificar que a imunidade religiosa goza do status acima referido, e dessa forma dirimir as dúvidas ainda presentes acerca do tema.

4.1. Institutos que ajudam a identificar o status de cláusula pétrea da imunidade religiosa

4.1.1. Cláusulas pétreas

De todas as maneiras de limitar o poder de reforma constitucional, a reforma do conteúdo é que mais gera polêmica. Como bem ensinou Gilmar Mendes:

Se a reforma da Constituição tem por objetivo revitalizar a própria Constituição como um todo, é de entender que a identidade básica do texto deve ser preservada, o que, por si, já significa um limite à atividade de reforma. O próprio constituinte originário pode indicar os princípios que não admitem sejam modificados, como forma de manter a unidade no tempo de seu trabalho” (MENDES, 2010, p. 292).

As cláusulas pétreas têm como objetivo garantir a segurança jurídica de um determinado ordenamento contra eventuais tentativas de modificação de alguns temas, tidos como de maior importância, escolhidos pelo constituinte originário, ou seja, temas que gozam de uma superproteção constitucional e, por isso, não podem ser passíveis de mudanças (ROBALDO, 2013).

Gilmar Mendes, explica o fundamento da consagração das cláusulas pétreas, segundo ele:

(...) o que explica a consagração dessas cláusulas de perpetuidade é o argumento de que elas perfazem um núcleo essencial do projeto do poder constituinte originário, que ele intenta preservar de quaisquer mudanças institucionalizadas. E o poder constituinte pode estabelecer essas restrições justamente por ser superior juridicamente ao poder de reforma”. (MENDES, 2010, p. 293).

A Constituição Federal de 1998 estabeleceu no seu artigo 60, § 4.º as cláusulas pétreas, são elas: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais.

4.1.2. Direitos e garantias fundamentais

A Constituição Federal classificou em seu Título II os direitos e garantias fundamentais, são eles: direitos e deveres individuais e coletivos; direitos sociais; direitos de nacionalidade; direitos políticos; partidos políticos. O STF manifestou o entendimento que os direitos individuais e coletivos não se restringem apenas aos previstos no art. 5º, da CF, mas outros podem ser encontrados ao longo da Carta Magna (LENZA, 2009, p. 669).

Os direitos fundamentais, como o próprio nome indica, são os direitos basilares que uma determinada constituição decidiu proteger. Os direitos fundamentais são inspirados nos princípios dos direitos humanos, como exemplo, pode ser citado o direito à vida, à liberdade e à igualdade (SILVA, 2006).

Eles cumprem um papel de elevada importância no ordenamento jurídico pátrio, segundo Canotilho:

A função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objetivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjetivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa) (CANOTILHO, 1994 apud MOARES, 2012, p. 28)

Mediante a declaração do Ilustre Autor, podemos perceber que o Estado não goza de poderes ilimitados, mas a própria Constituição estabeleceu limites ao exercício desse poder, sendo isso uma das funções principais dos direitos fundamentais, a limitação ao poder estatal.

Segundo Pedro Lenza (2009, p. 671), apesar do art. 5º da CF tratar, expressamente, somente de direitos e deveres, a Carta Magna também consagrou as garantias fundamentais.

Para compreensão da diferença entre direitos e garantias fundamentais, podemos citar a explicação de Rui Barbosa:

as disposições meramente *declaratórias*, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições *assecuratórias*, que são as que, em defesa dos *direitos*, limitam o poder. Aquelas instituem os *direitos*, estas as *garantias*; ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia, com a declaração direito (BARBOSA 1893 apud LENZA, 2009, p. 671).

Concluindo, os direitos fundamentais são vantagens previstas na constituição enquanto as garantias são instrumentos que asseguram o exercício dos referidos direitos. Para facilitar a compreensão podemos visualizar a diferença no seguinte exemplo, a liberdade de consciência e de crença são direitos enquanto a garantia, nesse caso, é a proteção aos locais de culto (LENZA, 2009, p. 671).

A seguir, serão analisados os direitos fundamentais ligados ao tema do presente artigo, imunidade religiosa tributária.

4.1.2.1. Liberdade de consciência, crença e culto (art. 5º, VI a VIII)

A Constituição Federal estabelece que a liberdade de consciência e a liberdade de crença são direitos fundamentais, por isso, invioláveis. Nossa Carta Magna também assegura o livre exercício dos cultos religiosos e proteção aos lugares em que os cultos são realizados. Com isso, a regra é que ninguém pode ter seus direitos lesionados por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica e política. Porém a própria Carta Magna estabeleceu uma exceção, ou seja, poderá haver privação dos direitos se o cidadão os invocar com a finalidade de se eximir de obrigação legal imposta para todos, como o serviço militar obrigatório e a recusa de cumprir prestação alternativa (LENZA, 2009, p. 685).

4.1.2.2. Liberdade religiosa e Estado laico

A constituição brasileira de 1824 diferentemente da nossa atual Carta Magna, só garantia a liberdade de crença, mas restringia a liberdade de culto. Desse modo o Império adotou como religião oficial a Católica Apostólica Romana. Então os cultos às outras religiões deveriam acontecer dentro de casa, ou seja, não podia haver culto de outra religião, não católica, publicamente. Atualmente, a vigente Constituição de 1988 consagra tanto o direito à liberdade de crença quanto à liberdade de culto (MORAES, 2012, p. 47).

O Brasil atualmente é um estado laico, ou seja, não adota nenhuma religião como oficial, diferentemente da época do Brasil Império. O Brasil permite

tanto a liberdade de crença, como acima mencionado, quanto a liberdade de culto de todas as religiões, onde os fiéis podem expressá-las publicamente. Até mesmo o ateísmo é permitido (SOUZA, 2015)

4.1.3. Garantias como rol não exaustivo

Nosso ordenamento jurídico elenca expressamente na Constituição Federal as principais limitações no que tange a competência tributária, mas não todas. O art. 150 da CF trata das limitações ao poder de tributar, porém isso não significa que todas as limitações existentes no ordenamento jurídico pátrio estão taxativamente previstas nesse dispositivo (ALEXANDRE, 2018, p.128).

O artigo 150 da Carta Magna, (BRASIL, 1988) declara, *in verbis*:

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

Resta claro, a partir da leitura do mencionado artigo que existem outras limitações tributárias que não estão taxativamente expressas nesse dispositivo da Carta Magna. São exemplos de outras garantias no ordenamento jurídico pátrio, porém fora desse dispositivo, os princípios adotados pela Carta Magna e os princípios que o Brasil adotou por meio de tratados internacionais, conforme dispõe o art. 5º, §2º, CF. Também existem outras garantias previstas no Texto Constitucional que não são tratadas pelo artigo supramencionado (ALEXANDRE, 2018, p.128).

A afirmação acima exposta está em consonância com (Heron Gordilho e Daniel Borges, 2018):

Acontece que o artigo 5º, §2º da CF expressamente dispõe que “[...] os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (BRASIL, 1988, art. 5º) (GORDILHO e BORGES,2018).

Portanto, resta claro, que o rol acerca das garantias presentes na Constituição Federal não é exaustivo como alguns afirmam, mas sim exemplificativo.

4.1.4. Quando as garantias configuram cláusulas pétreas

4.1.4.1. As limitações que constituem garantias individuais do contribuinte

Como bem afirmou Ricardo Alexandre:

boa parte das limitações constitucionais ao poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, por

configurarem verdadeiras garantias fundamentais do contribuinte. (ALEXANDRE, 2018, p.129)

As cláusulas pétreas estão previstas no artigo 60, §4º, da CF. Elas são normas que a Constituição Federal, por causa de sua extrema importância para o ordenamento jurídico, quis proteger de tal modo que não podem ser alvo de Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que tenham como objetivo abolir ou diminuir os direitos por elas garantidos. Porém, isso não impede a aprovação de emendas constitucionais que tenham como objetivo ampliar ou melhorar as cláusulas pétreas existentes (ALEXANDRE, 2018, p. 129).

Podemos concluir da seguinte forma, as Emendas Constitucionais podem ampliar as garantias individuais do contribuinte, e por isso serão válidas, porém as Emendas Constitucionais que tentem diminuir, criar exceções ou enfraquecer a garantias serão inconstitucionais, pois tentam abolir os direitos ali assegurados (ALEXANDRE, 2018, p. 129).

4.1.4.2.As limitações que constituem proteção às cláusulas pétreas

As cláusulas pétreas, como falado anteriormente, possuem proteção contra emendas constitucionais que visem diminuir as garantias previstas no art. 60 § 4º da CF.

Como bem afirmou Ricardo Alexandre:

quando se fala em limitações ao poder de tributar como cláusula pétrea, deve-se tomar o cuidado de analisar o conteúdo de cada limitação, verificando a possibilidade de enquadramento em uma das situações petrificadas pelo legislador contribuinte originário (CF, art. 60, § 4.º) (ALEXANDRE, 2018, p. 130).

Então para sabermos se uma limitação ao poder de tributar se enquadra como cláusula pétrea, é necessário analisar delicadamente seu conteúdo (ALEXANDRE, 2018, p. 130).

Analisando a imunidade religiosa, podemos chegar à seguinte conclusão: um dos temas protegido por cláusula pétrea são os direitos e garantias individuais. A imunidade religiosa, presente no art. 150, VI, *b*, da CF, é uma garantia fundamental que tem o objetivo proteger o direito fundamental à liberdade de culto.

O trecho a seguir da Ementa (ADI 939-7-DF), esclarece a situação:

A Emenda Constitucional 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no §2.º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, *b*, e VI’, da Constituição, porque, desse modo violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):

1. O princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4.º, inciso IV, e art. 150, III, *b*, da Constituição);
2. o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, *a*, da CF);
3. a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre *b*): templos de qualquer culto; *c*) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e *d*) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (STF, Tribunal Pleno, ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, *DJ* 18.03.1994).

Então, podemos concluir ao longo de todo o exposto que a imunidade religiosa por ser uma garantia que possibilita o exercício do direito fundamental à liberdade de culto possui status de cláusula pétrea, pois a própria constitucional declara expressamente que os direitos e as garantias individuais são cláusulas pétreas.

Considerações Finais

O presente artigo científico tem como objetivo demonstrar que a imunidade religiosa tributária possui status de cláusula pétrea. Com essa demonstração será possível dirimir as dúvidas ainda existentes acerca do tema. Para que fosse possível essa comprovação foi necessária trazer um breve estudo acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Dentro do tema acima mencionado foi apresentado um rápido estudo acerca das imunidades tributárias. As imunidades tributárias são um dos tipos de limitações constitucionais ao poder de tributar existentes em nosso ordenamento jurídico. Nesse tópico houve uma breve explanação sobre seu conceito, suas classificações, suas espécies, e a sua diferença com institutos assemelhados.

Foi explanada, de maneira mais detalhada, a imunidade religiosa tributária em tópico separado devido ao fato de ser alvo do presente artigo científico. Nesse tópico foi visto o seu conceito, sua finalidade, sua aplicação e o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema.

Posteriormente, foi explanado as justificativas quem comprovam que a imunidade tributária religiosa possui status de cláusula pétrea. Para isso, foi necessário trazer o estudo acerca de dois institutos presentes no ordenamento

jurídico brasileiro, são eles: as cláusulas pétreas e os direitos e garantias fundamentais.

As cláusulas pétreas são temas, de fundamental importância para o ordenamento jurídico, que a Carta Magna, através do poder constituinte originário, decidiu proteger de tal modo que não podem ser retiradas do ordenamento vigente (ROBALDO, 2013).

O artigo 60, §4º, da Constituição Federal estabelece quais são as cláusulas pétreas protegidas pelo nosso ordenamento jurídico, sendo uma delas: os direitos e garantias fundamentais.

Os direitos e garantias fundamentais, protegidos por cláusula pétrea, poderão ser ampliados, mas nunca poderão ser reduzidos (ALEXANDRE, 2018, p. 129).

Foi analisado que a imunidade tributária religiosa é uma garantia fundamental que tem por finalidade possibilitar o exercício do direito fundamental à liberdade de culto.

Já que a própria Constituição Federal estabeleceu, como acima explicitado, que a garantia a um direito fundamental é cláusula pétrea, a imunidade tributária religiosa por ser uma garantia ao direito fundamental à liberdade de culto possui, claramente, o status de cláusula pétrea.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 6 ed. São Paulo: MÉTODO, 2012.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12 ed. Salvador: JUSPODIVM, 2018.

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 15 ed. São Paulo: MÉTODO, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: SARAIVA, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: SARAIVA, 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17 ed. São Paulo: ATLAS, 2006.

- COELHO, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5 ed. Rio de Janeiro: FORENSE, 2000.
- MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. São Paulo: SARAIVA, 2010.
- MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 28 ed. São Paulo: ATLAS, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: SARAIVA EDUCAÇÃO, 2018.
- BRASIL. STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 939-7/DF. Relator: Ministro Sydney Sanches. DJ: 18.03.1994.
- BRASIL. STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 325.822/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ: 14.05.2004.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/508200/CF88_EC85.pdf> Acesso em: 15 de outubro de 2018.
- FARIA, C. **Imunidade tributária para templos de qualquer culto**. Disponível em: <<http://repositorio.pgskroton.com.br/bitstream/123456789/21245/1/Carolina%20Campos%20de%20Faria.pdf>> Acesso em: 17 de outubro de 2018.
- GORDILHO, H. e BORGES, D. **Direito Animal e a Inconstitucionalidade da 96ª Emenda à Constituição Brasileira**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552018000100199&lang=pt> Acesso em: 17 de outubro de 2018.
- JUNIOR, F. **A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_lnk=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626> Acesso em: 10 de outubro de 2018.
- ROBALDO, J. **Constituição federal: cláusula pétrea**. Disponível em: <<https://joserobaldo.jusbrasil.com.br/artigos/121819786/constituicao-federal-clausula-petrea>> Acesso em: 11 de outubro de 2018.

SILVA, F. Direitos Fundamentais. Os direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos. Esses direitos advêm da própria natureza humana, daí seu caráter inviolável, intemporal e universal (dimensão jusnaturalista-universalista).

Disponível em:

<<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2627/Direitos-Fundamentais>> Acesso em: 10 de outubro de 2018.

SOARES, J. 7 conflitos atuais causados por diferenças religiosas.

Disponível em: <<https://super.abril.com.br/blog/superlistas/7-conflitos-atuais-causados-por-diferencas-religiosas/>>. Acesso em: 09 de abril de 2018.

SOUZA, B. Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise Disponível em:

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imunidade-tribut%C3%A1ria-das-entidades-religiosas-breve-an%C3%A1lise>> Acesso em: 17 de outubro de 2018.

SOUZA, E. O Brasil é um país verdadeiramente laico? Tire suas conclusões. Disponível em:

<<https://lanyy.jusbrasil.com.br/artigos/183776451/o-brasil-e-um-pais-verdadeiramente-laico-tire-suas-conclusoes>> Acesso em: 11 de outubro de 2018.