

**XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BELÉM – PA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

LISE TUPIASSU

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/CESUPA

Coordenadores: Lise Tupiassu; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-844-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Desenvolvimento e Políticas Públicas: Amazônia do Século XXI

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Congresso Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Belém, Brasil).

CDU: 34



XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BELÉM – PA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Discutir o direito tributário e financeiro no Brasil hodierno é tarefa das mais desafiadoras possíveis. Quando o GT se reuniu e tivemos a oportunidade ímpar de escutar, refletir e debater questões essenciais nesta seara, percebemos que existe algo que preocupa todos nós. Após participarmos de inúmeros congressos e encontros do CONPEDI, integrando a coordenação de GT's DIREITO TRIBUTÁRIO e FINANCEIRO, nunca pude constatar um rol de articulados que denotasse tanta ênfase na questão fiscal nacional. Isto nos mostra a contemporaneidade dos trabalhos realizados. A despeito do GT envolver direito tributário e financeiro - este, por vez, sendo gênero daquele - artigos cujo objeto fosse especificamente questões afetas ao direito financeiro, ou como assim alguns o desejam o fiscal, eram quase que isolados ou de rara presença. Desta feita apresentaram-se inúmeros sobre os mais variados enfoques quanto ao almejado equilíbrio orçamentário dos entes federados. Desde a impossibilidade da redução dos vencimentos dos servidores públicos até mesmo o postulados dos benefícios fiscais em Portugal na realidade brasileira, afere-se um sentimento claro de busca de soluções financeiras para o déficit público nacional; sem que para tal ocorra ofensa à princípios basilares constitucionais. No mais também nos deparamos com artigos inusitados como compensação financeira em matéria de direito ambiental, terceiro setor ou mesmo a ausência de incentivo fiscal para a inovação em startups. Por isso, a despeito te termos também trabalhos de qualidade que salta aos olhos cuja verve e é tida como clássica como, por exemplo, imunidade sobre templo de qualquer culto, substituição tributária progressiva e tributação justa, revela-se neste livro uma tendência clara de redirecionamento da discussão habitual da cobrança do tributo para outra cujo mote principal seria a compatibilização da receita obtida nesta cobrança com as necessidades do Estado para fazer frente às despesas públicas.

Agradecemos a linda e histórica cidade de Belém por nos receber de forma tão carinhosa, sentindo-nos honrados quanto à oportunidade de participar de um evento tão dignificante e rico na área da pós-graduação em direito.

Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Lise Tupiassu - UFPA

Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E A (IM)POSSIBILIDADE DE RETROCESSO CONSTITUCIONAL

THE REACH OF THE TAX IMMUNITY OF RELIGIOUS TEMPLES AND THE (IM) POSSIBILITY OF CONSTITUTIONAL RETROCESS

Maria das Graças Macena Dias de Oliveira ¹
Renan Scapinele Deróbio ²

Resumo

Pretende-se analisar o instituto da Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto e seu alcance constitucional. A problemática aqui enfrentada situa-se no campo do alcance da imunidade religiosa e na possibilidade ou não de o legislador ordinário restringir, modificar (subtrair) ou revogar a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Trata-se de debate sempre atual e com várias facetas, que frequentemente são enfrentadas pela Corte Constitucional, a partir do fundamento de laicidade do Estado brasileiro. Utilizando-se de pesquisa exploratória, bibliográfica e qualitativa, conclui-se pela impossibilidade de retrocesso em relação à imunidade religiosa por se tratar de cláusula pétrea constitucional.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Templos religiosos, Alcance, Constitucional, Impossibilidade de retrocesso

Abstract/Resumen/Résumé

It is intended to analyze the Institute of Tax Immunity of the temples of any cult and its constitutional scope. The problem faced here lies in the scope of the scope of religious immunity and whether or not the ordinary legislator restrict, modify or revoke the immunity of temples. This is an ever-present and multi-faceted debate that is often faced by the Constitutional Court, based on the secularity of the Brazilian state. Using exploratory, bibliographical and qualitative research, it is concluded that it is impossible to go back in relation to religious immunity because it is constitutional stone clause.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax immunity, Religious temples, Range, Constitutional, Impossibility of rewind

¹ Mestranda em Direito pela Universidade de Marília - Unimar

² Mestrando em Direito pela Universidade de Marília - Unimar

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como abordagem principal as imunidades tributárias, que se revelam cada vez mais relevantes, haja vista que, depois do advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, houve aumento significativo das atividades desenvolvidas pelo chamado *terceiro setor*, isto é, pelas iniciativas privadas que prestam serviços públicos e que buscam de sobremaneira a melhoria de vida do ser humano com o exercício de atividades fundamentais, como a propagação da religião, a liberdade e igualdade.

Nesse aspecto, importante destacar a imunidade dos templos de qualquer culto e o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal a partir da interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988. A imunidade dos templos de qualquer culto está inserida no artigo 150, VI, b, da CF/88 e o Código Civil de 2002 se refere a esses templos como Organizações Religiosas, que na atualidade, executam atividades de alcance amplo, notadamente na promoção social e na propagação da fé, contribuindo, assim, na diminuição de graves problemas que ainda assolam o país.

Diante deste contexto, é imprescindível a observância, pelos Poderes Constituídos, da garantia constitucional da imunidade outorgada pela CF/88 aos Templos de Qualquer Culto, como forma de respeito à liberdade de crença e de culto e também pela importante colaboração das organizações religiosas na atenuação dos problemas pelos quais sempre passaram e ainda passam as classes menos favorecidas em uma sociedade tão desigual.

Assim, utilizando-se de pesquisa exploratória, bibliográfica e qualitativa, o objetivo geral deste artigo consiste em debater e consolidar o sentido e o alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, dando-se enfoque no entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que na vigência da atual Constituição, tem permitido uma interpretação ampliada desta imunidade. Esse entendimento foi utilizado, por exemplo, no julgamento do RE 325.822-2, que passou a ser um marco da nova jurisprudência do STF em matéria de imunidade dos templos de qualquer culto, sem que haja qualquer abalo à laicidade estatal.

2 ASPECTOS PREAMBULARES SOBRE A TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.1 Direito tributário e tributação

O homem vive em sociedade, convivendo e colaborando com seus semelhantes, sendo

dessa forma possível um melhor desenvolvimento da humanidade, já que há uma conjugação de esforços entre os homens para alcançar objetivos comuns. O que é muito grande para um homem só realizar, pode ser feito por vários homens em conjunto, e isso fundamenta a existência da sociedade. Pois, “o homem sempre é encontrado em estado de convivência e combinação com outros homens, por mais rude e selvagem que possa ser a sua origem; aqueles que assim não vivem não se encontram na realidade da vida” (MIRANDA, 2006, p. 25).

Além disso, sociedade pressupõe a existência de direito, já que para a convivência dos homens são necessárias regras de conduta que assegurem direitos e liberdades, neste sentido, tem-se o brocardo: “*ubi societas, ibi jus*” - onde está a sociedade está o direito; ou, não há sociedade sem direito (REALE, 1995, p.2). Em mera leitura do brocardo e sua natural justificativa, já é possível abstrair-lhe a complexidade da relação: homem, sociedade e Direito.

Para garantir os direitos de seus membros e para verificar se todos estão cumprindo com seus deveres, a sociedade se encontra ligada ao Estado. “O Estado detém o monopólio da coação no que se refere à distribuição da Justiça” (REALE, 1995, p.76). Ele é soberano, único detentor da força impositiva e possui a função de fazer cumprir o direito e garantir a todos seus direitos e deveres.

Se a atividade do Estado aproveita a todos, é justo que seu custo seja repartido entre todos. Assim, tem-se a figura do tributo, que é uma prestação obrigatória em dinheiro paga ao Estado e que tem a destinação principal de prover recursos para sua manutenção e para a realização de suas atividades, atividade-fim estudada pelo direito financeiro.

Nota-se que, na maioria dos Estados modernos, os tributos são a principal fonte de receita. Claro que os tributos não são a única fonte, pois o Estado pode obter dinheiro de dividendos de empresas estatais ou de royalties da exploração de riquezas naturais, como o petróleo. Mas é certo que a maior parte dos recursos do Estado hoje, é obtida por meio da tributação aplicada principalmente sobre a renda, sobre a propriedade e sobre o consumo.

Assim, o Direito Tributário “é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (CARVALHO, 2005, p.15).

O conceito de tributo, apesar de toda a doutrina extensamente o descrever, encontra-se concisamente definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, vigente desde outubro de 1966, como uma “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Destarte, uma vez realizado o fato descrito na legislação tributária (fato gerador) estará o sujeito ou contribuinte obrigado a recolher aos cofres públicos

o devido valor.

2.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar e Imunidades Tributárias

O conjunto de normas jurídicas, composto por princípios e regras, que disciplinam a mitigação do poder de exação do Estado, estando localizadas nos artigos 150 a 152 da Constituição da República são denominadas de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Essas limitações correspondem a três universos: as regras de competência tributária; os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias. Assim, para que se tenha uma correta análise sobre a imunidade outorgada aos templos de qualquer culto, faz-se necessário o entendimento prévio da importância do instituto como limitação do Estado ao poder que lhe é inerente, ou seja, o poder de tributar.

Dentro do rol das limitações, encontra-se o objeto de estudo principal do presente artigo, qual seja o instituto das imunidades tributárias. É pacífico na doutrina, que a imunidade tributária é instituto distinto da isenção tributária. A imunidade exclui a própria competência tributária. Isto significa que o legislador, em face da existência de norma constitucional proibitiva, não detém competência para, mediante a edição de lei, atingir pessoas ou coisas imunes. As pessoas ou as coisas imunes não podem ensejar o surgimento da obrigação tributária. No caso da isenção tributária, o legislador competente para instituir o tributo decide que o tributo não incidirá em certas circunstâncias, ou relativamente, a certas pessoas ou coisas. Tratando-se de imunidade tributária, o legislador sequer tem competência para instituir o imposto que possa atingir pessoa ou coisa imune.

Assim, na lição de Amaro (2006, p. 174):

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

Constata-se que a imunidade pode ser subjetiva ou objetiva. A imunidade se diz subjetiva quando o legislador não pode fazer com que determinado sujeito venha a ser obrigado a pagar o imposto em razão de atributos relacionados com o próprio sujeito. Já a imunidade objetiva exclui a possibilidade de surgir a obrigação tributária em razão de atributos da coisa. Assim, nenhum sujeito pode vir a ser obrigado a pagar imposto que tenha como matéria tributável coisa imune.

Nesse sentido, prossegue a lição de Amaro (2006, p. 176):

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade.

O próprio texto da Constituição é esclarecedor, e permite que sejam ilustradas hipóteses de imunidades subjetivas e imunidades objetivas. Assim, na alínea “a” do inciso VI do art. 150, ao vedar a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, a Constituição estabelece imunidade subjetiva, pois essa imunidade impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado. Nesse caso, a imunidade leva em consideração os atributos da pessoa titular do patrimônio, da renda ou dos serviços.

Igualmente, a imunidade prevista na alínea “c” é subjetiva, pois a Constituição está abrigoando as pessoas ali referidas, impedindo que o legislador possa alcançá-las com a instituição de impostos.

Um exemplo de imunidade objetiva é encontrado na alínea “d”, que impede a incidência de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. No caso, é irrelevante quem é o proprietário ou possuidor desses bens; não pode haver fato gerador de imposto que tenha algum desses bens como matéria tributável.

Assim, embora a relação jurídica tributária, conhecida como “obrigação tributária”, vincule sempre pessoas (já que não se pode admitir uma relação jurídica entre objetos, ou entre uma pessoa e um objeto), no caso da imunidade objetiva nenhuma pessoa pode vir a ser obrigada a pagar um imposto cujo núcleo do fato gerador seja uma coisa imune.

2.3 Imunidade *versus* Isenção e incidência *versus* não incidência tributária

Imunidade é norma de não-competência, instituída constitucionalmente, donde resulta a impossibilidade de sua revogação, até mesmo por emenda constitucional, como ocorreu com o julgamento do STF no caso do IPMF – EC nº 3/93 – na qual estava autorizada a incidência do imposto sobre entes públicos (ADIN nº 939-7, Rel. Min. Sidney Sanches, RTJ 151/755),

ferindo a imunidade recíproca. Assim, as imunidades também funcionam como limitação ao poder de tributar.

Porém, as isenções, possuem também natureza jurídica controversa. Para alguns doutrinadores e para o STF, são dispensa legal de pagamento, ocorrendo, portanto, a formação da obrigação tributária. A norma isentiva incide sobre tributo devido, logo, a regra é que com a sua revogação o tributo pode ser cobrado de imediato. Para outros doutrinadores a isenção é hipótese de derrogação legal de competência, ou seja, não se forma a obrigação tributária. Para estes, a consequência de sua revogação é a necessidade de se observar as anterioridades quando da cobrança de tributo novo.

Existe incidência tributária quando se vislumbram fatos que, por relacionarem-se a eventos juridicamente relevantes e apresentarem conteúdo econômico, signos de riqueza e capacidade contributiva eleitos pelo legislador, enquadram-se no modelo abstrato previsto em lei (hipótese de incidência), dando nascimento à obrigação tributária. Em outras palavras, incidência tributária é quando ocorre no mundo dos fatos aquilo que fora previsto de forma abstrata em lei, em todos os aspectos necessários à ocorrência do fato gerador do tributo em questão.

Por outro lado, os fatos que não sejam juridicamente relevantes ou não possuam conteúdo econômico encontram-se fora da esfera da incidência tributária, ou seja, trata-se da não-incidência. Tais fatos não foram previsto em lei como aptos a gerar a obrigação de pagar tributos. Se o aspecto material de um tributo for a propriedade de veículo automotores (IPVA), ser proprietária de uma bicicleta é praticar um fato fora do campo de incidência deste tributo. Instala-se aqui uma divergência na doutrina que é importante ser apontada. Segundo alguns doutrinadores, dentro do campo da “não incidência” podem ser colocados os fatos que, embora pudessem integrar o rol das situações tributáveis, o legislador constituinte ou ordinário preferiu excluir (imunidades ou isenções, nas quais os tributos não incidem). Para estes doutrinadores, as imunidades e isenção seriam também situações específicas dentro do conceito de não incidência.

3 IRRESTRINGIBILIDADE, IMUTABILIDADE (SUBTRAÇÃO) E IRREVOGABILIDADE DAS IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS

Segundo José Afonso da Silva (2005, p. 66): “as Constituições Brasileiras Republicanas sempre contiveram um núcleo imodificável”. Acrescente-se a isto, que a Constituição hodierna estendeu este núcleo imodificável, definindo no artigo 60, § 4, que: “não será objeto de

deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, individual e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais”. A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual de direito e garantia individual com intenção de aboli-lo, sendo usualmente chamada de cláusula pétrea.

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

Como as imunidades possuem um antecedente que veicula direitos fundamentais, há nítida relação com a rigidez constitucional, pois as normas imunizantes, ao exprimirem os valores consagrados pelos direitos fundamentais, subsumem ao conceito de cláusulas pétreas. Isto quer dizer que inexistem possibilidade de o legislador ordinário restringir, modificar (diminuir) ou revogar (totalmente ou parcialmente) os preceitos fundamentais que versam sobre imunidade tributária. Este também é o entendimento de Roque Antônio Carrazza (2001, p. 187):

Temos por indisputável que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição. Por muito maior razão, a ação do legislador ordinário, neste campo, encontra limites insuperáveis na Constituição. Ora, se até o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as imunidades tributárias, por muito maior razão não poderá fazê-lo o aplicador das leis tributárias, interpretando-as, a seu talante, de modo a costeá-las. (...) Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.

Nessa mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado (2004, p. 269) aduz, utilizando a imunidade recíproca, como exemplo, que “a regra da imunidade está protegida no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado’”.

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

pétrea.

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

“Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal.

[...]

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. – a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: “b”): templos de qualquer culto; “c”): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e “d”): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). [...](BRASIL. STF, 1993)

Portanto, contemplados os direitos fundamentais como cláusulas pétreas, os seus efeitos jurídicos também o são ou serão. As imunidades tributárias são consequências jurídicas asseguradoras da eficácia de direitos fundamentais, e também se incorporaram ao conceito de cláusulas pétreas, sendo então, irrestringíveis, imutáveis (subtração) e irrevogáveis.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A origem da norma imunizante, que abrange os Templos de qualquer culto, remonta à separação entre a Igreja e o Estado, consumada com a Proclamação da República. A Constituição de 1891 vedava o embaraço aos cultos por via da tributação. Esta imunidade visava garantir a eficácia da diretriz constitucional da liberdade de crença e o livre exercício de

cultos religiosos.

É sabido que durante o Império, a religião oficial era a Católica Apostólica Romana, outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado. Sendo assim, após a Proclamação da República, que foi inspirado no positivismo de Augusto Comte, foi decretada a separação do Estado e da Igreja.

Desta feita, o Estado parou de dispensar maior atenção a apenas uma religião para tolerar todas que não ofendam a moral, os bons costumes e que não façam perigar a segurança nacional.

Assim, a imunidade dos Templos de qualquer culto, subjetiva-se na pessoa jurídica regularmente constituída que promove culto ou mantenha atividades religiosas, portanto, a imunidade é da instituição religiosa. É imune o patrimônio das instituições religiosas que compreendem o prédio onde se realiza o culto (IPTU), o lugar da liturgia, o cemitério, os veículos utilizados como Templos móveis (IPVA).

A renda imune é aquela que decorre do ato religioso, doações dos fiéis, e aplicações financeiras que visam à preservação do patrimônio da entidade. Os serviços religiosos são imunes independentemente de serem gratuitos ou não, como por exemplo, a assistência aos pobres (alimentação, vestuário, medicamentos etc.).

Além disso, deve-se salientar que a regra irá abarcar tudo que esteja relacionado com a atividade essencial da entidade religiosa, consoante o §4º do artigo 150 da CF/88. Desse modo, a propriedade rural adquirida pela igreja utilizada para retiros espirituais estará incluída na regra imunizadora. Entretanto, se tal terreno rural estiver sendo usado para o plantio de tubérculos e não esteja ligado à atividade essencial daquela, será devido o ITR (Imposto Territorial Rural).

A Organização religiosa está sujeita aos impostos indiretos quando figurar como compradora ou vendedora de mercadoria, independentemente da destinação dos produtos adquiridos, casos em que não há falar-se em imunidade.

A preservação de certos valores, especialmente relevantes ao convívio social, é o fundamento da imunidade dos Templos de qualquer culto. Fazendo uma análise do conceito de Templo, tem-se que o mesmo não representa somente a materialidade do edifício, porém os próprios atos dos cultos. Compreendem a igreja edifício e dependências. A imunidade cessa quando as rendas dos Templos fogem a finalidade dos cultos ou são aplicadas fora do país.

Na dicção de Torres (2004, p. 134): “A finalidade essencial dos Templos é a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividade filantrópica e a assistência moral e espiritual dos crentes”.

Os Templos não pagam imposto predial, territorial, de licença, ou qualquer outro imposto. São imunes de tributos, porém tributáveis os alugueis e as rendas dos conventos e

demais instituições religiosas que não estejam ligadas às suas finalidades essenciais. A imunidade dos Templos não segue qualquer condição para que seja concedida; fica a critério dos administradores dos Templos a utilização dos bens, frisando que a finalidade dessa Imunidade são os cultos religiosos, que de certa forma difundem os bons costumes morais.

4.1 A referência a “templos” nas constituições brasileiras

A palavra “templo” foi utilizada na Constituição monárquica de 1824 com a finalidade de assegurar à Igreja Romana, a “Religião do Império”, o privilégio de ter edifícios públicos destinados aos cultos religiosos. Às demais Religiões era permitido o culto doméstico ou o culto particular “em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo” (art. 5º).

As Constituições republicanas de 1891, 1934 e 1937 não utilizaram a palavra “templo” em seus textos.

A Constituição de 1891 vedou à União e aos Estados “estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício dos cultos religiosos”; todavia, não é feita qualquer referência à proibição de incidência de tributos sobre templos ou sobre organizações religiosas. Não há, assim, explícita imunidade dos templos. Ao contrário, o associar-se para o exercício do culto, e a aquisição de bens com essa finalidade, deviam observar “as disposições do direito comum”. À época da promulgação e vigência de nossa primeira constituição republicana as normas relativas a tributo estavam compreendidas na expressão “direito comum”.

A Constituição de 1934 suprimiu a referência à sujeição das confissões religiosas às “disposições do direito comum”; a Carta de 1937 restaurou o mandamento de 1891.

A Constituição de 1946 é a primeira constituição republicana brasileira a utilizar o termo “templo”, e é também a primeira a proclamar aquilo que veio a ser conhecido posteriormente como imunidade tributária dos templos. Assim, a alínea “b” do inciso V do art. 31 dessa Constituição vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar impostos sobre “templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”.

A Constituição brasileira de 1967 (nesse particular não alterada pela Emenda nº 1, de 1969), manteve explicitamente a imunidade dos templos, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios criar imposto sobre “templos de qualquer culto” (art. 20, III, “b”). A partir de 1967, a imunidade dos templos passou a ter alínea própria no texto da

Constituição.

Com efeito, para melhor elucidação das características das imunidades previstas no art. 150 da Constituição, e salientar a distinção entre imunidade objetiva e subjetiva, cumpre analisar o seu texto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
VI – instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. [...]
§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.
[...] (BRASIL, 1988)

Como visto, na Constituição de 1988, a imunidade tributária dos templos foi contemplada em dois dispositivos do texto constitucional: a alínea “b” do inciso VI do art. 150, e o § 4º do referido artigo. Esse parágrafo traz regras aplicáveis às imunidades da alínea “b” e da alínea “c”.

4.2 A imunidade dos templos de qualquer culto na constituição de 1988: templo como entidade religiosa

Conforme já assinalado, a imunidade dos “templos de qualquer culto” foi contemplada na Constituição de 1988 em dois dispositivos: o primeiro deles (alínea “b” do inciso VI do art. 150) veda a instituição de impostos sobre os “templos de qualquer culto”; o segundo proclama 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”.

Assim, o texto de 1988 coloca lado a lado as imunidades previstas nas alíneas “b” e “c”, e introduz uma cláusula restritiva, ao afirmar que “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Ora, a alínea “c” do dispositivo citado refere-se ao “patrimônio, renda ou serviços” tanto “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 de

lei” quanto dos templos de qualquer culto. À toda evidência, as imunidades referidas na alínea “b” e “c” são classificáveis como subjetivas, pois as imunidades são direcionadas aos atributos pessoais. Vale salientar, que o templo deve ser compreendido como entidade ou organização religiosa, devendo ser compreendido como imunidade subjetiva das organizações religiosas.

No entanto, ao introduzir cláusula restritiva que estabelece que a imunidade compreende “somente” o patrimônio, a renda e o serviço relacionados com as finalidades essenciais dos templos, não está a Constituição restringindo a extensão o significado da palavra templo; ao contrário, está restringindo o alcance da imunidade (patrimônio, a renda e o serviço relacionados com as finalidades essenciais dos templos), assim como fez com os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, que também se enquadram como imunidade subjetiva.

Por outro lado, subsiste o questionamento se a imunidade dos templos é imune a todos os tributos ou não, tal questionamento será devidamente esclarecido no próximo subponto.

O artigo 150, inciso VI da CF/88, dispõe que não poderão ser instituídos “impostos”, sobre os fatos que arrola, ou seja, a imunidade em tela restringe-se aos tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica.

Corroborando Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 179):

Querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forando-se a ela taxas e contribuições de melhorias. Tudo sobre o fundamento de que o texto Diploma básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo artigo 150, VI, cita, nominalmente, a espécie de tributo são os não-vinculados. Além do mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e contribuições de melhorias, atessupondo, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos.

A Imunidade Tributária, disposta no artigo 150, VI, “b”, no que se refere aos templos de qualquer culto somente abrange os impostos, portanto, se o Município, Estado ou a União vir a cobrar taxas ou contribuições de melhorias, será uma cobrança juridicamente válida.

As entidades mencionadas no § 4º do art. 150 da Constituição Federal são “os templos de qualquer culto”, correspondentes à alínea “b” do inciso VI; e os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, correspondentes à alínea “c” do inciso VI.

A circunstância de o § 4º do art. 150 da Constituição Federal englobar, em um único dispositivo, entidades distintas, apenas corrobora a intenção do legislador de que a imunidade dos templos de qualquer culto é subjetiva.

De fato, a Lei 10.825, de 22 de dezembro de 2003 dá nova redação ao art. 44 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil e define as organizações religiosas como pessoas jurídicas de direito privado, nestes termos: Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003).

Portanto, desde dezembro de 2003 as entidades/organizações religiosas têm personalidade jurídica e o dispositivo constitucional não veda que se fale em “patrimônio da entidade/organização religiosa”, “renda da entidade/organização religiosa” e “serviços da entidade/organização religiosa”, subjetivamente considerados.

5 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A imunidade objetiva dos templos de qualquer culto foi proclamada pelo Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência da Constituição de 1946, e de forma restritiva. Com efeito, no Recurso Extraordinário nº 21.826-DF, julgado em 2 de julho de 1953, em que se negou provimento ao recurso interposto pela Matriz da Glória, relativamente à cobrança de imposto lançado relativamente a lote de terreno pertencente àquela entidade, aquele Tribunal decidiu que:

A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.

No entanto, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, na vigência da atual Constituição, tem permitido uma interpretação ampliativa da imunidade dos templos de qualquer culto, justamente em razão do disposto no mencionado § 4º do art. 150 da Constituição Federal.

Com efeito, o STF apreciando recursos interpostos por instituições de assistência social, havia alargado a amplitude das imunidades previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Posteriormente, o antecedente, relativo à imunidade da alínea “c” foi aplicado para a imunidade estabelecida na alínea “b” (imunidade dos templos).

Assim, no Recurso Extraordinário 237.718-6, em que é recorrente o Município de São

Paulo e recorrida a Província dos Capuchinhos de São Paulo, o relator Ministro Sepúlveda Pertence prolatou voto vencedor não conhecendo o recurso extraordinário, em acórdão de seguinte ementa:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF/88, art. 150,VI,c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando, alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Um dos fundamentos invocados para a decisão repousa no entendimento de que as instituições de assistência social perseguem finalidades que também se inserem nos objetivos do Estado, e exigir delas o pagamento de impostos significaria diminuir a capacidade dessas instituições de atingir suas finalidades.

Esse precedente foi utilizado pelos Ministros do STF no julgamento do Recurso Extraordinário 325.822-2, que passou a ser um marco da nova jurisprudência do STF em matéria de imunidade dos templos de qualquer culto.

Conforme consta do relatório apresentado pelo Ministro Ilmar Galvão, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu que a imunidade tributária dos templos não é extensível a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales, mas apenas “aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente a seus fins”. No entanto, a Mitra Diocesana recorrente entende que, “exercendo subsidiariamente funções do Estado”, a imunidade relativamente ao IPTU deve atingir todos os seus imóveis, utilizados em suas finalidades institucionais, tais como “centro pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração, residências de padres e religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja”. A recorrente confirma que alguns desses imóveis encontram-se alugados “para arrecadar fundos para ajudar a garantir a sustentação de sua missão”, e, portanto, devem ser abrangidos pela imunidade.

O Acórdão recorrido louvou-se na lição sempre citada de Meirelles (2000, p. 172), segundo a qual as imunidades tributárias “devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal”, e recusou reconhecer imunidade aos lotes vagos e aos prédios comerciais dados em locação “uma vez que esses bens não possuem nenhuma relação com a finalidade primeira da Igreja Católica Apostólica Romana”.

O Ministro Ilmar Galvão afirmou não ignorar que, em matéria de imunidade tributária, o Supremo Tribunal tem-se permitido uma “interpretação mais ampla da matéria”, tendência essa que foi captada pelo Ministro Sepúlveda Pertence ao julgar o RE 237.718-6, invocado pela

Subprocuradoria-Geral da República para opinar pelo deferimento do presente RE 325.822-2. No RE 237.718-6, onde se discutira a imunidade das entidades de assistência social, com fulcro na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição, o relator Ministro Sepúlveda Pertence reconheceu que a jurisprudência do STF, nos últimos tempos, está “decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia de estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar”.

Entendeu o Ministro Ilmar Galvão que, embora o Supremo Tribunal Federal tenha admitido imunidade relativa ao IPTU de imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e imunidade relativa ao ISS sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822), em todas essas hipóteses o que estava sendo julgado era a imunidade invocada com relação à alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição e que se refere ao “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”.

E, assim, entendeu o Relator que não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este Tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’.

Por fim, descreve o Relator que o § 4º do art. 150 deve ser aplicado à alínea “b” (“templos”) “no que couber”, do que resulta o entendimento segundo o qual a imunidade abrangeria não apenas os bens patrimoniais que compõem o templo (com os seus anexos: casa paroquial, casa de residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento contíguas), “mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados todos, com as finalidades do culto”. Com esses fundamentos Ilmar Galvão decidiu que não ficam abrangidos na imunidade dos templos os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

Por outro lado, o voto vencedor, do Ministro Gilmar Mendes, baseia-se na circunstância de o § 4º do inciso VI do art. 150 da Constituição estabelecer que as imunidades das alíneas “b” (templos) e “c” (partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social) “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços”: essa expressão já se encontra no texto da alínea “c”, e sua repetição no § 4º demonstra que a Constituição “quis fazer uma equiparação entre as alíneas ‘b’ e ‘c’”. A partir

dessa constatação o Ministro Gilmar Mendes, citando autores que defendem a interpretação extensiva da imunidade prevista na alínea “c”, e após ter feito uma perfeita e correta interpretação do texto de Aliomar Baleeiro (onde o autor baiano admite uma interpretação extensiva do termo “templo”), afirma que “o dispositivo do art. 150, VI, ”b” , há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição”. E, a seguir, concluindo que “o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’”, dá provimento ao Recurso Extraordinário, admitindo a inclusão na imunidade dos templos os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

A propósito, segue a ementa do julgamento do RE 325.822-2 (BRASIL. STF, 2002):

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

Portanto, os imóveis de propriedade de entidade religiosa, embora alugados, isto é, não aplicados diretamente na prática do culto religioso, estarão alcançados pela imunidade tributária se os rendimentos dos aluguéis forem destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa.

Ao invés de interpretar a imunidade tributária religiosa sob uma visão estrutural (onde o importante é natureza do bem, do rendimento ou manifestação de capacidade contributiva), adotou o Supremo Tribunal Federal uma interpretação funcional da norma constitucional imunizante, onde o ponto central reside na destinação da renda ou do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa.

Por fim, cabe destacar que nos últimos cinco anos houve uma ampla renovação pela qual passou a composição do STF. Por isso, é interessante verificar se o posicionamento da Suprema Corte será ou não modificado em consonância aos novos integrantes da mesma, haja vista ser uma questão de grande interesse social, pela relevância que as entidades religiosas assumiram, hodiernamente. Tal tese consagrou-se vencedora, tendo o recurso extraordinário sido conhecido e provido e, desde então, é a que vem prevalecendo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Necessário concluir este debate lembrando que as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar, vez que estão contidas de forma expressa no art. 150 da CF/88. Logo, a pessoa ou a coisa contemplada não pode sofrer tributação, haja vista ser um direito público subjetivo concedido as mesmas.

Em relação às organizações religiosas, necessário afirmar que a imunidade que lhes beneficia se faz necessária, haja vista a relevância das atividades que as mesmas atuam em face do interesse coletivo, merecendo, assim, a proteção e o incentivo por parte do Estado que a CF/88 lhes conferiu.

Desse modo, conclui-se que a imunidade dos templos de qualquer culto se restringe somente aos impostos, isto é, não são imunes a todos os tributos. As taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios são espécies de tributos que as organizações religiosas estão sujeitas a serem cobradas. Ainda, inexistente possibilidade de o legislador ordinário restringir, modificar (subtrair) ou revogar a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, pois, as imunidades tributárias são consequências jurídicas asseguradoras da eficácia de direitos fundamentais e também se incorporaram ao conceito de cláusulas pétreas.

Por fim, entende-se tratar de imunidade subjetiva, pois os templos, doutrinariamente, jurisprudencialmente e constitucionalmente, são entidades/organizações religiosas. Curiosamente, quanto à denominação “organização religiosa”, existe grande discussão a respeito da subjetividade e objetividade da imunidade dos templos.

O STF mudou seu posicionamento ao longo das décadas passadas e vem dando uma interpretação mais ampla ao instituto da imunidade. A Corte Suprema vem defendendo, atualmente, uma teoria ampliativa quanto à extensão dos efeitos imunitários das organizações religiosas. É incontestável, doutrinária, jurisprudencial e constitucionalmente, que a melhor exegese neste tema é aquela que preconiza a amplitude da expressão “rendas relacionadas com as atividades essenciais”, disposta no §4º do art. 150 da CF/88, pois desde que as receitas sejam aplicadas na consecução dos ideais estatutários dos templos religiosos, devem elas receber a garantia da norma imunizante, quando adquiridas licitamente.

Tal instituto surgiu com o fito de proteger valores maiores contidos em princípios constitucionais, como o da livre divulgação de ideias, de conhecimentos, da proteção da cultura e da propagação da religião.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 6º ed. Rio: Forense, 1974.

BRASIL. **Constituição Política do Império, de 25 de março de 1824**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm. Acesso em: 2 de jul. de 2019.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm. Acesso em: 2 de jul. de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 21.826-DF**. Relator Ministro Ribeiro da Costa. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>. Acesso em: 2 de jul. de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325.822-2**. Relator Originário Ministro Ilmar Galvão. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em: 10 de jul. de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6**. São Paulo. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Recorrente: Município de São Paulo. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>. Acesso em: 12 de jul. de 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** - 17. ed. - São Paulo: Saraiva, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** - 24. ed. - São Paulo: Malheiros, 2004.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**, Tomo I, Editora, 2006 apud RANELLETTI, Oreste. *Instituzioni di Diritto Pubblico*, Parte Geral.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. São Paulo

SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 11ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.