

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS FINALIDADES ESSENCIAIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

TAX IMMUNITY AND THE ESSENTIAL PURPOSES OF RELIGIOUS TEMPLES IN THE STF JURISPRUDENCE

*Elaine Cristina Sotelo Fachini**
*Maria de Fátima Ribeiro***

RESUMO

O presente artigo abordará a imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, contemplando seu fundamento. A Constituição Federal de 1988 apresenta a imunidade tributária no artigo 150, inciso VI, alínea *b*, como um benefício fiscal, tendo esse direito se o patrimônio, renda e serviços dos templos forem destinados em consonância com suas finalidades essenciais, conforme o parágrafo 4º do artigo supra. Analisar-se-á como o Supremo Tribunal Federal caracteriza as finalidades essenciais em relação aos templos de qualquer culto, se manteve o pensamento do constituinte originário ou ampliou o entendimento proposto. Para tanto, utilizar-se-á o método dedutivo, com pesquisa qualitativa em bibliografias e jurisprudências pertinentes à temática, preliminarmente, verifica-se que o destino do patrimônio, renda e serviços dos templos religiosos e sua entidade mantenedora, devem acordar com as finalidades essenciais, vedando o Estado de tributar os cultos de qualquer natureza.

Palavras-chave: Imunidades tributárias; Templos religiosos; Constituição Federal.

* Mestranda em Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, pelo Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília – Unimar, concentrada na Linha de Pesquisa sobre Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais, bolsista Prosup/Capes. E-mail: lainefachini@gmail.com.

** Pós-doutora em Direito Fiscal/Tributário na Universidade de Lisboa. Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Docente Titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR. E-mail: professoramariadefatimaribeiro@gmail.com.

ABSTRACT

This article will deal with the tax immunity and the essential purposes of the temples of any cult, contemplating its foundation. The Federal Constitution of 1988 – CF/88, presents this tax immunity, in article 150, item VI, point b, as a tax benefit, having this right, if the patrimony, income and services of the temples are destined in accordance with its purposes in accordance with paragraph 4 of the above article. It will analyze how the Federal Supreme Court characterizes the essential purposes in relation to the temples of any cult, observes and maintains the thought of the original constituent, or broadens the proposed understanding. The deductive method will be used, with qualitative research in bibliographies and jurisprudence pertinent to the subject. Preliminarily, it is verified that the destiny of the patrimony, income and services of the religious temples and its maintaining entity, must agree with the essential purposes, forbidding the state to tax cults of any kind.

Keywords: Tax immunities; Religious temples; Federal Constitution.

INTRODUÇÃO

Na atualidade, tem-se a imunidade tributária como um direito garantido, esse entendimento se formou ao longo do tempo ante as Constituições Brasileiras, até aferir o dispositivo como conhecido, na atual Constituição Federal de 1988 – CF/88.

Estabelecer-se-á que a imunidade tributária, compreendida como um conjunto de normas constitucionais relativas a determinadas situações, pessoas ou bens, conforme entendimentos do constituinte originário devem ser preservados e protegidos até mesmo do próprio Estado. Assim, a imunidade tributária é um direito fundamental e por força do § 4º, do artigo 60, inciso IV, veda-se a emenda constitucional de abolir as imunidades inseridas na CF/88.

Neste diapasão, observa-se que as imunidades dos templos religiosos, sendo vedado, por ordem expressa na CF/88 na alínea *b*, do inciso VI, do artigo 150, aos entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Nessa toada, a normativa constitucional inserida no templo de qualquer culto deve ser entendida amplamente, ou seja, aplicada na dicção mais extensiva possível e não restritivamente, alcançando realmente todas as crenças religiosas.

Porém, pretende-se estudar um ponto, quanto às imunidades tributárias, que consiste em suas finalidades essenciais, pois se o patrimônio, a renda e o serviço dos templos religiosos não cumprirem suas teleologias, as entidades religiosas perdem a imunidade tributária. Eis porque o qual não pode ser interpretado sem observar os fins que pretendem atingir.

Para tanto, o estudo ora proposto, divide-se em quatro itens e seus respectivos subitens. O primeiro de caráter descritivo propõe um breve esboço histórico, pelas Constituições brasileiras a fim de alcançar o surgimento das imunidades tributárias dos templos religiosos.

O segundo pretende esclarecer os templos religiosos, caracterizando o termo templo e sua extensão. O terceiro busca evidenciar as imunidades tributárias, explanando sua natureza jurídica, seu conceito e como é aplicada na doutrina referente aos templos religiosos.

Por fim, pretende-se esclarecer, as finalidades essenciais dos templos religiosos, segundo a visão do Supremo Tribunal Federal – STF, definindo-se que o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas devem ser destinados à sua finalidade essencial, conforme disposto pelo Constituinte originário no § 4º do artigo 150 da CF/88 na esteira de uma interpretação ampliada, o STF, adota a concepção do templo-entidade, conforme a teoria moderna, estendendo o entendimento da palavra templo.

BREVE ESCORÇO HISTÓRICO PELAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

Atualmente, tem-se a imunidade tributária como um direito garantido na Constituição Federal, na qual também estão presentes os valores por ela construídos. Nesse contexto, inseridos nos valores da sociedade, encontramos a imunidade tributária para resguardar os templos religiosos.

Sobre a história da imunidade tributária dos templos, Sabbag ressalta:

A título de curiosidade histórica, tem-se que, até a Proclamação da República, o catolicismo era a religião oficial no Brasil. Após esse marco, o Brasil tornou-se um Estado laico, sem religião oficial, deixando de oferecer proteção maior ao catolicismo e passando a ser um “Estado de religiões”. Nesse passo, a imunidade religiosa supõe a intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, distanciando os impostos dos templos, independentemente da dimensão da igreja ou do seu número de adeptos.¹

A imunidade tributária aperfeiçoa-se nas várias Constituições promulgadas no Brasil. Na Constituição do Império de 1824 encontra-se o marco inicial da imunidade tributária, mesmo que de forma indireta, conforme aduz o artigo 179, XXXI e XXXII do referido diploma, “a inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira

¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 37.

seguinte. XXXI. A Constituição também garante os socorros publicos. XXXII. A Instrução primaria, e gratuita a todos os Cidadãos”, sem ônus de impostos.

Na sequência, a primeira Constituição Republicana em 1891, traz a instituição de competência privativa aos entes da federação para decretar ou isentar impostos, conforme o artigo 9º, parágrafo (§) 2º: “É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] § 2º É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”. Aqui consta a expressão isenção, mas trata-se de imunidade, visto que está retirando do Estado a competência de instituição do tributo em um caso específico da exportação de produtos de outros Estados. Também no seu artigo 72, § 3º, tem-se a vedação da incidência de impostos aos cultos religiosos, citada pela primeira vez em uma Constituição, “[...] Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum”. Nota-se no dispositivo a permissão para a livre reunião dos cidadãos a fim de realizar cultos religiosos de qualquer crença, sendo vedada a incidência de impostos ao local dos cultos.

Já na Constituição Federal de 1934, manteve-se a ideia da Carta Magna de 1891 e inovou incluindo os municípios nas imunidades recíprocas. Conforme insta o artigo 17, inciso II, “é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, e o inciso III proíba os entes federados de “ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto, ou igreja sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo”

A Constituição de 1937 preservou imunidade tributária disciplinada nas anteriores, manteve as imunidades dos cultos religiosos e autorizou a imunidade de partidos políticos, entidades educacionais e assistenciais, além do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Mantendo também o posicionamento no artigo 32, “b”, de vedação à União, aos Estados e aos Municípios “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”

Nesse interim, a Constituição de 1946 evidenciava a imunidade tributária, no tocante ao papel usado à impressão de jornais, periódicos e livros de modo que está imunidade fomentaria a liberdade de imprensa. Verificado no artigo 31: “À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: V – lançar impostos sobre: d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

Por conseguinte, a Constituição de 1967 manteve o posicionamento referente à imunidade tributária sobre o papel para a produção de jornais, periódicos e livros, como forma de proteger à liberdade de expressão, que também poderia ser de cunho religioso, com produções para manifestação de qualquer crença. E no inciso II, do artigo 9º, vedava aos entes federados “estabelecer cultos religiosos

ou igrejas; subvencioná-los; embaraçar o exercício; ou manter com eles ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada a colaboração de interesse público, notadamente nos setores educacional, assistencial e hospitalar”, para atender a coletividade na prestação desses serviços.

Por fim, na atual CF/88 foram consagradas as imunidades tributárias no rol das previsões contidas no artigo 150, inciso VI. No tocante a imunidade dos templos religiosos segue a normatização dos direitos fundamentais, da liberdade de crença e reunião de culto, sem impostos, para o exercício do direito à crença religiosa. Prestigia também no artigo 5º, inciso VI, “[...] a proteção aos locais de culto e suas liturgias”. Dessa forma, entende-se que o legislador original teve a motivação protetiva de resguardar os templos e cultos religiosos sem interpor-se ao garantido no artigo 150, inciso VI, alínea *b*.

Como visto, neste breve relato histórico, a imunidade tributária referente aos templos religiosos veio dos primórdios das constituições, cabe ressaltar, no presente estudo, a visão de templos religiosos.

OS DENOMINADOS TEMPLOS RELIGIOSOS

A imunidade tributária dos templos religiosos, presente na CF/88 em seu artigo 150, inciso VI, alínea *b*, objetiva a garantia da aplicabilidade do artigo 5º, inciso VI, da mesma, no qual se estabelece a inviolabilidade de crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e protegendo os locais de culto e a suas liturgias.

Advindo a proclamação da República, o Estado torna-se laico, passando a dispensar proteção a todas as religiões, então a imunidade “em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.²

Conforme já assinalado, a imunidade contemplada na CF/88, na alínea *b*, inciso VI, do artigo 150, veda a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto. Na palavra de Carraza, “mesmos cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade, até porque o benefício em tela é mais necessário às religiões incipientes que àquelas que, tendo grande número de fiéis, bem ou mal, sempre encontrariam meios de sobrevivência, ainda que compelidas a suportar pesada carga tributária”.³

Entretanto, no entender de Carraza, nos templos religiosos, os cultos têm que atender os requisitos mínimos de espiritualidade, para ser considerada uma

² CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 279.

³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 279.

religião e assim ser abrangido pela imunidade prevista. Para tanto, evidencia-se a caracterização dos templos.

Caracterização do termo templo e sua extensão

O templo traz a ideia do prédio fisicamente considerado e toda sistemática que engloba o culto. A intenção do legislador constituinte original era garantir a efetividade da norma contida no artigo 5º, inciso VI da CF/88, sobre a liberdade de crença. Porém, se faz necessário, esclarecer o termo templo, se o mesmo abrangeria somente o prédio em que se realiza a cerimônia ou seria a entidade religiosa, ou seja, com todas as atividades inerentes?

Existe na doutrina uma divergência em relação ao termo templo sobre o alcance de sua interpretação, têm-se assim três teorias adotadas. São elas: teoria clássico-restritiva, teoria clássico-liberal e teoria moderna.

Na teoria clássico-restritiva (templo-coisa), a abrangência do templo, seria apenas o local que se destina à celebração do culto e o conjunto de coisas desse local. A doutrina minoritária abarca esta corrente, argumentando que as imunidades devem ser interpretadas literalmente, levando em consideração que o legislador constituinte na CF/88 se referia apenas a templo como local.

Já a teoria clássico-liberal (templo-atividade), o templo vislumbra tudo aquilo que indiretamente ou diretamente possibilitaria a exequibilidade do culto. Ficaria imunes da tributação o local e os anexos. Segue esta corrente os doutrinadores Carraza e Baleeiro.

Assim, conforme esclarece Carraza:

São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se ‘anexos dos templos’ todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto.⁴

E também ressalta Baleeiro:

Não se deve considerar templo apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.⁵

⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 280.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 311.

Ainda existe a teoria moderna (templo-entidade), na qual o templo é visto como uma entidade, organização ou associação apresentando um sentido jurídico mais amplo, pois teoriza o templo em base de organização religiosa, com isso inclui todas as manifestações que caracterizam o culto. Dentre os doutrinadores, Sabbag e Paulsen, entendem que esta teoria é a mais adequada na evolução do Direito Tributário.

Nesse sentido aduz Sabbag:

Como sinônimo de “entidade”, o templo estará desimpedido de desempenhar atividades conexas, que tenham correspondência fática com o objetivo eclesástico. Aliás, o art. 150, § 4º, *in fine*, da CF indica textualmente a expressão “(...) o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades (...)”, indicando que o legislador constituinte não vê óbices no exercício de atividades conexas pelo templo.⁶

Paulsen explana que “a expressão ‘templos de qualquer culto’ deve ser interpretada de forma ampla, abrangendo todas as formas de expressão da religiosidade, ainda que não corresponda às religiões predominantes no seio da sociedade brasileira”.⁷

A norma exonerativa não alcança somente o templo, ou seja, a edificação propriamente dita, de acordo com a dicção do § 4º, do artigo 150 da CF/88, a imunidade referente aos impostos dos templos de qualquer culto também compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

Contribuindo com esse entendimento, Torre afirma que “a imunidade das religiões sofreu modificação substancial na passagem do Estado patrimonial para o Estado Fiscal”.⁸ Assinala ainda que templo de qualquer culto “não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado”⁹, assim, a imunidade protege o patrimônio das entidades religiosas compreendendo bens móveis e imóveis.

Portanto, depois de explanado termo templo e sua extensão, observa-se que a interpretação a qual se deve aplicar é a mais ampla possível, a fim de que se não

⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário Essencial*. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 37.

⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Esmafe, 2002. p. 203.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 236.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 241.

prejudiquem as crenças das minorias, a CF/88 não admite uma postura de intolerância e exige a aceitação social de todas elas, inclusive para fins de imunidade tributária.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Para o estudo das imunidades, é preciso saber sobre a sua existência. Por isso, antes de adentrar em imunidades, faz-se necessário analisar o poder de tributar do Estado. O Estado possui o poder fiscal, ou seja, a capacidade de determinar tributos, podendo criar e exigí-los dos que estão sujeitos a sua soberania. A CF/88 confere a União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal a chamada competência tributária. Porém, em face ao poder de tributar a própria Constituição estabelece limites ao poder estatal, são as chamadas Limitações ao Poder de Tributar. Amaro infere que:

[...] os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados nela contidos, uma vez que diversas imunidades tributárias se encontram dispostas fora da seção das 'Limitações do Poder de Tributar'. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo aquele capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos 'Direitos e Garantias Individuais', 'Da Seguridade Social' e da 'Ordem Econômica'.¹⁰

Segundo ensina Alexandre “as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”.¹¹

Neste sentido discorre Costa:

Imunidade é a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.¹²

No contexto apresentado é possível vislumbrar que as imunidades exercem o papel de limitador do campo tributário, limitando as competências tributárias conferidas pela Constituição às pessoas políticas.

¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 128.

¹¹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2011. p. 170.

¹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 56.

Cabe ressaltar também que a imunidade é instituto distinto da isenção tributária. A imunidade exclui a própria competência tributária, significando que o legislador, tendo a existência de norma constitucional não detém competência para mediante a edição de lei atingir pessoas ou coisas imunes. No caso da isenção tributária, o legislador competente pode instituir o tributo, mas decide que o tributo não incidirá em certas circunstâncias ou relativamente a certas pessoas ou coisas. Sendo a isenção uma liberalidade do ente federativo que tem a legitimidade de assim proceder por meio de lei infraconstitucional, que abrangerá o agente especificado na lei.

Então, Coêlho explica que a imunidade é derivada da Constituição e a isenção de lei infraconstitucional, “o legislador só pode dizer que dado fato ou aspecto factual não é tributável por meio da lei (princípio da legalidade). Se usar a lei constitucional trata-se de imunidade, e se utilizar de lei infraconstitucional, cuida de isenção.”¹³

A imunidade, conforme o atual texto constitucional de 1988, alcança as taxas, artigo 5º, inciso XXXIV, os impostos previstos no artigo 150, inciso VI, e as contribuições para a seguridade social artigo 195, parágrafo (§) 7º. No entanto, o que interessa para o presente estudo são as imunidades aplicadas aos impostos.

Natureza jurídica e conceito

No Direito Tributário a palavra imunidade significa a dispensa de contribuir junto ao Estado, entendendo ser uma renúncia fiscal, ou melhor, a vedação de cobrança de tributo estabelecida constitucionalmente. A imunidade referente aos impostos é matéria concedida somente pela Constituição Federal. Podendo legislar, somente, o Congresso Nacional por meio de suas duas casas, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. Com isso o legislador infraconstitucional está vedado de legislar sobre a imunidade de impostos. Também, não pode ser compreendida como direito requerido pelas entidades ao governo, mas sim, um mandado constitucional dirigido aos governos, proibindo de tributar pessoas que cumprem os requisitos que a própria Constituição indica.

Para Carvalho:

Imunidade é uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto constitucional e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 138.

interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁴

Ainda conforme Baleeiro:

[...] a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma sucessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.¹⁵

Os princípios constitucionais tributários, referentes às regras de imunidades tributárias, são garantias fundamentais do indivíduo/contribuinte e por isso imutável, pois tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam, restringindo as dimensões do campo tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essas imunidades são outorgadas pela Constituição Federal, que é rígida, assegurando sua estabilidade.

Ao ensinar sobre à rigidez constitucional, Costa argumenta que “no caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isso porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado”.¹⁶

Cabe também explanar que a imunidade tributária pode ser subjetiva ou objetiva. A subjetiva quando o legislador beneficia as pessoas, não podendo fazer com que determinado sujeito venha a ser obrigado a pagar o imposto em razão de atributos relacionados a ele. A imunidade objetiva exclui a possibilidade de surgir a obrigação tributária em razão de atributos da coisa imune.

Prossigue a lição de Amaro:

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

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 97.

¹⁵ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 114.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 76.

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.¹⁷

A Constituição é esclarecedora e permite que sejam ilustradas hipóteses de imunidades subjetivas e imunidades objetivas.

As imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente para produzirem seus regulares efeitos, da edição de normas inferiores que lhes explicitem o conteúdo. Sobre isso diz Carraza, “seus comandos endereçam-se tanto ao legislador, como ao juiz e ao administrador público”.¹⁸ Como observa Costa, “isto porque as normas imunizantes receberam da constituinte carga normativa suficiente para a sua aplicação imediata, não demandando intermediação legislativa para tanto”.¹⁹

Ante ao esclarecido sobre as imunidades, sequencialmente cabe tratar das imunidades dos templos religiosos ou conforme o artigo 150, inciso VI, alínea b, da CF/88 dos templos de qualquer culto.

A imunidade dos templos na doutrina

Como já citada, a Constituição de 1946 instituiu no Direito brasileiro a imunidade dos templos de qualquer culto, a doutrina procurou desde então esclarecer este instituto. Baleeiro, examinando o texto constitucional supra, para significar o que deve ser atribuído ao templo, perante a finalidade da imunidade tributária esclarece:

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.²⁰

Nessa toada Machado, afirma que:

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 176.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 15.

¹⁹ COSTA, op. cit., p. 103.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 91.

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.²¹

Ainda sobre as imunidades dos templos de qualquer culto, Carvalho, referente as dúvidas sobre a amplitude do termo culto, sugere uma interpretação que seria abrangente de “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”. E arremata que devem ser considerados templos “as edificações onde se realizarem esses rituais”.²²

Vemos então que, para a doutrina, a imunidade dos templos, é fundamentada na liberdade religiosa, pois a *ratioessendi* do artigo, 150, inciso VI, alínea b, da CF/88 é o direito fundamental à liberdade religiosa, na palavra Torres “o fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser, ou não praticar nenhuma, sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo”.²³

No Brasil, por força da CF/88, existe a obrigação de respeitar as convicções religiosas, sejam elas quais forem mantendo a neutralidade sobre o assunto e tratando com isonomia as múltiplas religiões existentes. Entendendo que a imunidade tributária dos templos tem como base o princípio da liberdade de pensamento, da liberdade de culto e a igualdade entre as crenças religiosas, que são garantias fundamentais do Estado brasileiro segundo o artigo 5º, inciso VI.

Nesse diapasão, Carraza, entende que a Constituição “estende a imunidade tributária aos cultos religiosos, sem olhar para a Igreja que os promove, pelo que fica vedada qualquer atividade legislativa capaz de submetê-la ao pagamento de tributos não vinculados”.²⁴ Acresce, ainda o autor que “o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 249.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 184.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 211.

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 787.

proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos[...]”.²⁵

Observa-se que dessa forma, o culto está ligado à confissão religiosa e por isso, a imunidade tributária referente aos templos, deve estar relacionada com os imóveis necessários ao exercício de suas finalidades, estendidos não somente aos imóveis ligados à realização das cerimônias e liturgias, mas também aos imóveis relacionados as atividades, como os seminários, conventos e a residência do ministro religioso.

As imunidades dos templos religiosos tratam de garantia à liberdade de crença e culto religioso previsto no texto constitucional, cuja finalidade é impedir a criação de obstáculos econômicos, por meio de impostos, à prática de cultos religiosos.

A subjetividade da imunidade dos templos religiosos

Conforme o aferido até o momento, as imunidades tributárias dos templos, por meio das disposições constitucionais já citadas, exalam que o critério adotado para essa vedação impositiva tributária recai no sujeito titular da renda, do patrimônio e dos serviços. Nesse sentido, leciona Barreto:

Dizer que o templo é imune, contundo, não pode implicar o entendimento de que é o templo (enquanto coisa) o alvo da imunidade, porquanto é sabido que só pessoas podem integrar relações jurídico-tributárias. Assim, devem entender-se que o “templo é imune” como: “é vedado exigir imposto de instituições mantenedoras de templos”.²⁶

Sendo então, a imunidade qualificada como subjetiva, pois trata de desoneração da entidade religiosa. Por isso, visando determinados valores, neste contexto afirma Del Padre Tomé “que imunidade que objetivem a proteção de direitos fundamentais não podem ser abolidas ou restringidas, nem mesmo por emendas constitucionais, sob pena de afronta ao artigo 60, § 4º, IV, da Carta Magna”.²⁷ E, concernente à imunidade dos templos de qualquer culto, sua existência visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, garantida pelo inciso IV, do artigo 5º da CF/88.

Então, as imunidades tributárias dos templos, estão restritas as finalidades essenciais, que são aquelas inerentes à própria natureza da entidade. Nessa toada Costa pondera que:

²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 788.

²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 61.

²⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 79.

A exoneração constitucional sob exame afasta a exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano relativo ao imóvel onde o culto é realizado; o Imposto de Renda sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.²⁸

As imunidades tributárias dos templos, por se tratar de imunidade tributária subjetiva, veda a oneração por meio de impostos que venha a recair sobre seus bens e rendas. Sendo assim, a razão da imunidade tributária dos templos, consiste, na guarda plena da liberdade religiosa, da liberdade de credo, esse deve ser o valor considerado quando da interpretação das disposições constitucionais sobre as imunidades tributárias. Portanto, a norma imunizante, impede que a instituição e a cobrança de imposto diminuam o patrimônio ou os recursos voltados à implementação dos objetivos das entidades religiosas. E essa imunidade tributária, se projeta a partir da proteção aos locais de culto e a suas liturgias, para salvaguarda qualquer embarco ao seu funcionamento. Como completa-se a seguir.

AS FINALIDADES ESSENCIAIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E A VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF

Assinalou-se até o momento que a imunidade dos templos religiosos foi contemplada em norma prevista na CF/88 em dois dispositivos, presentes no mesmo artigo, no primeiro temos a alínea *b*, do inciso VI, no artigo 150 vedando a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, o segundo fixado no parágrafo § 4º, do artigo supracitado que proclama as vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Costa diz que as finalidades essenciais “são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição”.²⁹

Outorgada pelo Constituinte originário, a norma supra, objetiva evitar a submissão econômica da entidade religiosa ao Estado, protegendo contra a tributação, abrangendo todo o patrimônio, toda renda e todos os serviços das entidades religiosas. Porém, para concessão da imunidade tributária, os benefícios

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 173.

²⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias* – teoria e análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 155.

oriundos precisam estar ligados com as finalidades essenciais da entidade imune, com os propósitos da natureza para qual foi instituída.

Porém, se uma determinada religião vender mercadorias e aplicar a renda em prol de suas atividades essenciais, ficaria imune a tributação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Assim, o artigo 150, § 4º, da CF/88 deve ser lido em conjunto com a alínea *b*, em uma interpretação sistemática, pois dispõe que haverá desoneração sobre o patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades, ou seja, ser um templo religioso.

Corroborando com a ideia de que o legislador Constituinte Originário tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, já analisada anteriormente neste artigo, na esteira de uma interpretação ampliativa, sinalizada dogmaticamente pelo Supremo Tribunal Federal, e isso, por tratar-se da adoção da concepção do templo-entidade.

A aplicação extensiva prevalecente na doutrina brasileira privilegiando a desconsideração da origem do patrimônio, renda e serviço, prestigiando a atuação das entidades em ações correlatas com as atividades essenciais, sendo revertida, para as pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades e que não se provoque prejuízo à livre concorrência. Percebe-se que os frutos das imunidades, concedidas às entidades religiosas, forem empregados nas finalidades essenciais, estarão imunes a tributação.

Nesse sentido, Paulsen traz que:

A alínea *b* não exige regulamentação. Mas o § 4º do art. 150 impõe vinculação à finalidade essencial que, no caso, é a manifestação da religiosidade. O STF entende que os imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores estão abrangidos pela imunidade. Também os cemitérios pertencentes às entidades religiosas estão abrangidos pela imunidade. As quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade.³⁰

Continuando com o entendimento supra que as atividades essenciais são a garantia para a imunidade tributária e que o Constituinte originário a estabeleceu como objetivos inerentes à própria natureza da entidade, visando sempre a continuidade da instituição. Sendo, a CF/88 o único documento normativo autorizado, para tratar de imunidade tributária, então, não há impedimento que as entidades religiosas desenvolvam atividades econômicas, por meio de aluguel de bens, mediante prestação de serviços, ou ainda, comercializando mercadorias.

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 70.

Sobre a atividade comercial, Carraza, explana, “as rendas somente estarão cobertas pela imunidade tributária em foco, se relacionadas com as finalidades essenciais do templo de qualquer culto”.³¹

Nesse interim, pode-se observar que o § 4º, do artigo 150, da CF/88 quando trata das finalidades essenciais dos templos, não leva em conta, o modo pelo qual os recursos são arrecadados pelas entidades religiosas, mas para onde devem ir. Devendo a entidade religiosa, comprovar que os recursos foram aplicados para sua manutenção. Ainda que forem rendas atípicas à instituição religiosa, mas aplicadas às finalidades essenciais, serão alcançadas pelo instituto da imunidade tributária.

Assim, estando a entidade religiosa cumprindo o que a Constituição exige, para lhe conferir a imunidade tributária, ou seja, com todas as rendas aplicadas as finalidades essenciais, continuam sob o manto do artigo 150, inciso VI, alínea b, da CF/88. Corroborando com este entendimento, Costa esclarece:

Se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.³²

Como explanado, se entidade religiosa não desviar o patrimônio, a renda e os serviços para outro objetivo, mas usá-los para atividades essenciais, não perderá a suspensão da imunidade tributária, pois estas estão ligadas, ou ainda, para que a entidade religiosa possa ter o instituto da imunidade tributária, imperativo observar o critério, do Constituinte originário de vinculação às finalidades essenciais. Tendo como limite o traçado pelo § 4º, do artigo 150, da CF/88, da exoneração se a entidade religiosa distribuir seus bens ou rendimentos, aos dirigentes ou a terceiros que desempenhem atividades laicas. Caso isso ocorra, caberá ao Poder Público o ônus da prova da desvirtuação.

Na visão do STF:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEIS TEMPORARIAMENTE DESOCUPADOS. IRRELEVÂNCIA. UTILIZAÇÃO NAS FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. ÔNUS DA PROVA. 1. A condição de um imóvel estar temporariamente vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 44.

³² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 225.

destituir a garantia constitucional da imunidade. Precedentes. 2. A presunção de que o imóvel ou as rendas da entidade religiosa estão afetados a suas finalidades institucionais milita em favor da entidade. Cabe ao fisco o ônus de elidir a presunção, mediante prova em contrário. 3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício de gratuidade da justiça. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual de 11 a 18/8/2017, na conformidade da ata do julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao agravo regimental, com imposição de multa de 2% (dois por cento) (art. 1.021, § 4º, do CPC), nos termos do voto do Relator. Brasília, 21 de agosto de 2017. MINISTRO DIAS TOFFOLI Relator.³³

Segundo Del Padre Tomé:

Pretensões de afastamento da disposição imunizante, com consequente cobrança de impostos, exige que a autoridade administrativa identifique, por meio da linguagem das provas, a ocorrência de situação diversa daquela tida por imune. Cabe-lhe o dever de demonstrar que o patrimônio ou a renda da entidade religiosa tenham sido destinados a fins diversos de suas atividades essenciais. Sem motivação dessa natureza, descabida é a imposição tributária.³⁴

Nesse mesmo sentido, destaca-se que as atividades essenciais não podem extrapolar o texto constitucional da imunidade tributária, para obter lucro, haja vista, que esse não é o objetivo das entidades religiosas e tampouco concorrer livremente no mercado comercial, com empresas do mesmo segmento, como leciona Machado:

A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao artigo 170, inciso IV, da Constituição.³⁵

Conforme explanado, então, será irrelevante a natureza da fonte dos recursos da entidade religiosa se alugueis, prestação onerosa de serviços, aplicações

³³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.037.290/DF*.

³⁴ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 138.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 304.

financeiras, entre outras, sendo lícita e não conspirando contra o princípio da livre concorrência, torna-se suficiente, para a exoneração constitucional, existindo comprovada relação entre as receitas auferidas e as finalidades essenciais dos templos.

Entende-se que enquanto o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas, forem destinados a finalidade essencial, não há perda da imunidade, que o Constituinte Originário, deixa claro no § 4º do artigo 150 da CF/88. Carrazza tem o seguinte entendimento do assunto:

O § 4º do art. 150 da CF, ao aludir às “finalidades essenciais”, não está a cuidar, ao contrário do que uma primeira leitura revela, do modo pelo qual os recursos são carreados para a Igreja, mas, sim, do lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta. Noutras palavras, se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor.³⁶

Assim, o STF consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à administração tributária demonstrar a eventual trespasse. Pela decisão tomada, vê-se clara distinção entre a entidade religiosa e o bem utilizado como finalidade essencial, como segue:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IPVA. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. UTILIZAÇÃO DO BEM EM CONFORMIDADE COM SUAS FINALIDADES INSTITUCIONAIS. NECESSIDADE DE QUE O ESTADO DEMONSTRE EVENTUAL TRESPASSE DO BEM. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Como o Tribunal de origem entendeu estar comprovado nos autos que os veículos da agravada estão relacionados com suas finalidades essenciais, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da Constituição deve prevalecer até que o Estado demonstre a eventual trespasse dos bens. II – Agravo regimental a que se nega provimento. ACÓRDÃO – Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual da Segunda Turma, na conformidade da ata de julgamentos, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Brasília, 23 de agosto de 2019. RICARDO LEWANDOWSKI – RELATOR.³⁷

³⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 901.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.096.439/PR*.

E ainda, para completar a ideia debatida:

EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ITCMD. IMUNIDADE. PRESUNÇÃO DE DESTINAÇÃO DO PATRIMÔNIO, DA RENDA E DOS SERVIÇOS ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES IMUNES. CABE AO FISCO PROVAR EVENTUAL DESVIO DE FINALIDADE. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. INVIABILIDADE EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO STF. REITERADA REJEIÇÃO DOS ARGUMENTOS EXPENDIDOS PELA PARTE AGRAVANTE. MANIFESTO INTUITO PROTRELATÓRIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. A C Ó R D Ã O – Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio, por unanimidade, em negar provimento ao agravo e aplicar a multa prevista no artigo 1.021, § 4º, do CPC/2015, nos termos do voto do Relator. Brasília, 31 de outubro de 2017. Ministro LUIZ FUX – RELATOR.³⁸

Assim, as jurisprudências dos Tribunais, percebem a imunidade prevista na Constituição de 1988, como a que veda a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto e deve ser interpretada de forma extensiva para abranger o patrimônio, renda e serviços relacionados a instituição religiosa.

Portanto, estando a entidade religiosa, auferindo recursos por meio de atividade temporária, como cobrar pelo estacionamento de veículos em suas dependências, porém, os aplica para seus fins essenciais, não existe fundamento jurídico para afastar a imunidade tributária conferida pela CF/88 em seu artigo 150, inciso VI, alínea *b*. Enfim, a norma constitucional em tela proíbe a apropriação dos recebimentos da entidade religiosa para serem utilizados em finalidades distintas que não as essenciais dos templos.

CONCLUSÕES

Ante as análises acima expostas, conclui-se que a imunidade tributária é um instituto previsto constitucionalmente e visa a exoneração de impostos, sendo a ideia desenvolvida ao longo nas Constituições mencionadas, até alcançar a imunidade, como conhecida, concedida as entidades definidas no artigo 150, inciso VI, da CF/88, a qual já perdura 30 anos.

Verificou-se que a delimitação das imunidades tributárias dos templos, estão fundadas nas noções do termo templo, devendo ser mais extensiva na

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.059.196/RS*.

aplicação da vedação tributária. Já ao tratar da extensão do conceito de templos de qualquer culto, representando um direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, pois a imunidade tributária deve ser interpretada de forma ampla, compreende-se que a imunidade não deva proteger apenas o templo propriamente dito, como também a entidade mantenedora e tudo quanto esteja vinculado aos cultos.

Deve-se observar o destino do patrimônio, renda e serviços dessas entidades religiosas, se estão acordadas com as finalidades essenciais, que veda o Estado de tributar os cultos de qualquer natureza. Portanto, a imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea *b*, da CF/88, reafirma o princípio da liberdade e prática religiosa, firmadas no artigo 5º, inciso IV, da constituição supra. E o Estado não deve criar nenhuma dificuldade sobre esse direito constitucional de todo cidadão.

Com isso, também se evidenciou que os serviços e produtos religiosos estão imunes dos tributos, enquanto destinados a manutenção e expansão dos templos religiosos, desde que observado a finalidade essencial dos mesmos. Aplicando o alcance das imunidades tributárias dos cultos de qualquer templo religioso, corroborada pelas jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, que se utiliza da teoria moderna de templo-entidade, que desimpede a entidade de desempenhar funções conexas a sua finalidade essencial, cabendo o ônus da prova a administração tributária em caso de tredestinação.

Por fim, conclui-se que desde a primeira Constituição brasileira, houve mudanças no entendimento das imunidades tributárias dos templos religiosos, inclusive em relação a Constituição de 1988, muito do entendimento do Constituinte originário se amplificou, para alcançar os templos religiosos no contexto atual.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2011.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jan. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.037.290/DF*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13523959>>. Acesso em: 02 fev. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.096.439/PR*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750694152>>. Acesso em: 10 out. 2019.

- BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.059.196/RS*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14042510>>. Acesso em: 02 fev. 2019.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Esmafe, 2002.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 14. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Método, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

Data de recebimento: 13/03/2019

Data de aprovação: 23/04/2019