



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE DIREITO – UNIDADE SANTA RITA  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS**

**RHAYANE MARIA NASCIMENTO DA SILVA**

**UMA ANÁLISE CRÍTICA DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA  
JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE  
QUALQUER CULTO**

**SANTA RITA – PB**

**2025**

RHAYANE MARIA NASCIMENTO DA SILVA

**UMA ANÁLISE CRÍTICA DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA  
JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE  
QUALQUER CULTO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Direito da  
Unidade Santa Rita, do Centro de  
Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal da Paraíba, como exigência  
parcial para a obtenção do título de  
Bacharel(a) em Ciências Jurídicas.

Orientador(a): Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Ana Paula  
Basso

SANTA RITA – PB

2025

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

S595a Silva, Rhayane Maria Nascimento da.

Uma análise crítica da interpretação extensiva  
jurisprudencial e doutrinária da imunidade dos templos  
de qualquer culto / Rhayane Maria Nascimento da Silva.  
- Santa Rita, 2025.  
67 f.

Orientação: Ana Paula Basso.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ-SANTA RITA.

1. Imunidade tributária. 2. Laicidade. 3. Templos  
religiosos. 4. Constituição de 1988. 5. Desigualdade  
fiscal. 6. Tributação. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



## ATA DE DEFESA PÚBLICA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao décimo quarto dia do mês de Abril do ano de dois mil e vinte e cinco, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Uma análise crítica da interpretação extensiva jurisprudencial e doutrinária da imunidade dos templos de qualquer culto”, do(a) discente(a) **RHAYANE MARIA NASCIMENTO DA SILVA**, sob orientação do(a) professor(a) Dra. Ana Paula Basso. Após apresentação oral pelo(a) discente e a arguição dos membros avaliadores, a Banca Examinadora se reuniu reservadamente e decidiu emitir parecer favorável à APROVAÇÃO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, com base na média final de 10,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

*Ana Paula Basso*

Dra. Ana Paula Basso

*Alex Taveira dos Santos*

Me. Alex Taveira dos Santos

*Ana Raquel Furtado de Lima e Silva*

Esp. Ana Raquel Furtado de Lima e Silva

Dedico este trabalho a todos que fizeram parte dessa caminhada desafiadora — àqueles que, mesmo diante das curvas mais difíceis, permaneceram ao meu lado até o fim. Em especial, aos meus pais, que sob o sol mais intenso me proporcionaram sombra e abrigo, e que, mesmo nos meus momentos de ausência, nunca permitiram que eu me sentisse sozinha.

## **AGRADECIMENTOS**

Depois de cinco anos, uma pandemia, uma greve e inúmeras incertezas, chego ao fim dessa jornada com um coração cheio de gratidão. Esse percurso me trouxe desafios, aprendizados, momentos de alegria e tristeza, mas acima de tudo, crescimento. Largar tudo e partir para outro estado sem conhecer ninguém foi um salto no desconhecido, mas necessário para que eu pudesse me encontrar e viver essa aventura.

Ao longo do caminho, conheci pessoas incríveis que tornaram essa conquista possível. Agradeço ao Dr. Yuri Cunha, pela oportunidade e confiança; Dherik Melo e Williams Costa, pelo acolhimento e paciência com minhas perguntas intermináveis; Dona Lia, pela companhia e conselhos; e Livia Lacerda Pinto Ataíde, que me adotou como uma filha temporária e me encheu de amor e cuidado em um momento crucial. Minha gratidão também ao Dr. César Pinto Ataíde, pelos conselhos profissionais e pessoais.

Agradeço ao Jhansen Dornelas, que me deu um voto de confiança e sempre esteve ao meu lado nessa caminhada, sempre serei eternamente grata por tudo, em especial por toda a compreensão e suporte; agradeço também a Darlene, pelo carinho, apoio e preocupação, e à Laura Victória, amiga querida, parceira de passeios, cafés e desabafos, cuja evolução me enche de orgulho. Um abraço especial a todos da família Jhansen Dornelas Advocacia.

Minha gratidão também à Maria das Graças de Andrade, pois sei que não teria chegado até aqui sem seu apoio e suporte. Da mesma forma, ao seu filho, que sempre foi um ombro amigo e uma presença essencial na minha caminhada. Mesmo que hoje estejamos distantes, minha gratidão será eterna.

Aos amigos da faculdade que tornaram essa jornada mais leve e inesquecível: João Pedro, Luanna, Camila, Gabi, Catarina, Maria Beatriz, Emily Line, Alisson, Wellen, Maria Antonia e Eduarda. Sem vocês, essa caminhada não teria sido tão especial. Mas também aos amigos que já venho levando para vida há um tempo, Luana Simões, Sarah Letícia, Lilian Maria, Maria Eduarda, Matheus Mesquita, Eliza Eskinazi, Helena Ribeiro e Joyce Farias, foi lindo crescer com vocês, mas é ainda mais lindo ver a evolução de cada um. Não podendo faltar também Carolina, você que me apareceu do nada mas desde do início sempre fez questão de se fazer presente, obrigada.

Por fim, mas com certeza os mais importantes, porque, sem eles, não estaria aqui. Agradeço à minha família. Aos meus pais, Cláudio e Marli, que hoje formam mais um filho e cuja felicidade neste momento é algo que ainda nem consigo imaginar. Todo o meu amor e minha gratidão eterna por ter sido presenteada com os melhores pais que poderia ter. Nunca me faltou nada, porque sempre tive vocês.

Ao meu irmão, Bruno, que, desde que teve condições, fez tudo o que pôde por mim, garantindo que nunca me faltasse o essencial, muito menos apoio. Nunca esquecerei todo o suporte que me foi dado, espero que genuinamente, um dia eu possa recompensá-lo. Não falo muito, apesar de dever, mas te amo, irmão.

Minha eterna gratidão também a todos os professores que me direcionaram ao longo dessa jornada acadêmica. Giscard Agra, Demétrius Leão, Rinaldo Mouzalas, Adriano Godinho, Ana Clara Montenegro, Alex Taveira, Ana Carolina, serei eternamente grata e levarei todos os aprendizados para a vida. Um agradecimento especial à Ana Paula Basso, que despertou em mim o amor pelo Direito Tributário. Ter tido aula com ela, aprendido tanto e ainda tê-la como orientadora foi uma honra indescritível.

Agradeço novamente a todos que fizeram parte dessa caminhada. Cada pessoa, cada momento, cada aprendizado me moldou e me trouxe até aqui. Essa conquista não é só minha, mas de todos que estiveram ao meu lado. Muito obrigada!

*“Se a liberdade significa alguma coisa,  
será sobretudo o direito de dizer às outras  
pessoas o que elas não querem ouvir”.*

(George Orwell)

## **RESUMO**

Este trabalho teve como objetivo analisar a imunidade tributária concedida aos templos religiosos, conforme estabelecido pela Constituição de 1988. A pesquisa explorou a separação entre religião e governo, um princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, e como a imunidade de impostos concedida às instituições religiosas, inicialmente voltada para garantir a liberdade religiosa, foi sendo ampliada ao longo do tempo por meio de entendimentos jurisprudenciais, súmulas e atualizações legislativas. A Constituição assegurava a liberdade de crença e proibia o favorecimento de cultos religiosos por parte dos entes federativos, mas a questão da imunidade tributária, inicialmente restrita aos templos, passou a incluir outros aspectos, como serviços, renda e patrimônio ligados às entidades religiosas. O estudo discutiu a evolução dessa imunidade e seus impactos, especialmente no que dizia respeito à desigualdade gerada pela imunidade dos impostos, como o IPTU, sobre os imóveis das igrejas, além das possíveis consequências dessa imunidade para a concorrência entre as entidades religiosas e o aumento da carga tributária sobre a população. A pesquisa também abordou o crescente patrimônio das igrejas e a acumulação de dívidas tributárias, como as contribuições previdenciárias, que não eram cobertas pela imunidade. A análise das modificações legislativas, dos posicionamentos jurisprudenciais e das implicações dessa expansão da imunidade tributária foram os principais focos deste trabalho, buscando compreender os reflexos dessa política no contexto tributário e econômico do Brasil.

Palavras-chave: Laicidade, imunidade tributária, templos religiosos, Constituição de 1988, desigualdade fiscal, tributação.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the tax immunity granted to religious temples, as established by the 1988 Constitution. The research explores the separation between religion and government, a fundamental principle of the Democratic Rule of Law, and how the tax exemption granted to religious institutions—initially intended to ensure religious freedom—has been expanded over time through jurisprudential interpretations, legal precedents, and legislative updates. The Constitution guarantees freedom of belief and prohibits federal entities from favoring specific religious practices. However, the issue of tax immunity, initially limited to places of worship, has come to include other aspects such as services, income, and assets linked to religious entities. This study discusses the evolution of this immunity and its impacts, particularly regarding the inequality created by the exemption of taxes, such as IPTU (a property tax), on church-owned real estate. Additionally, it examines the possible consequences of this exemption for competition among religious entities and the increased tax burden on the general population. The research also addresses the growing assets of churches and the accumulation of tax debts, such as social security contributions, which are not covered by immunity. The analysis of legislative changes, jurisprudential positions, and the implications of this expansion of tax immunity are the main focuses of this study, seeking to understand the effects of this policy on Brazil's tax and economic landscape.

**Keywords:** Secularism, Tax immunity, Religious temples, 1988 Constitution, Fiscal inequality, Taxation.

## **LISTA DE SIGLAS**

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

§ - Parágrafo

Nº - Número

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IRPJ - Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica

IRPF - Imposto de Renda sobre a Pessoa Física

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

STF - Supremo Tribunal Federal

CTN - Código Tributário Nacional

## SUMÁRIO

|                                                                                                                                                               |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. INTRODUÇÃO</b>                                                                                                                                          | <b>12</b> |
| <b>2. ANÁLISE HISTÓRICA DAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E A EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b>                                             | <b>15</b> |
| 2.1. Constituições Brasileiras anteriores a 1988                                                                                                              | 15        |
| 2.1.1 A Constituição Federal de 1988 e as Imunidades dos Templos de Qualquer Culto                                                                            | 18        |
| 2.3. As Imunidades Tributárias: Princípios Constitucionais e as Limitações ao Poder de Tributar                                                               | 20        |
| 2.3.1. Imunidades Tributárias                                                                                                                                 | 22        |
| 2.3.1.1. Conceito de Imunidade                                                                                                                                | 23        |
| 2.3.1.2. Imunidades Tributárias: Classificações                                                                                                               | 26        |
| <b>3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b>                                                                                                | <b>29</b> |
| 3.1. Conceito de Templo: Teorias Doutrinárias                                                                                                                 | 31        |
| 3.2 . A Imunidade Religiosa e as Finalidades Essenciais                                                                                                       | 33        |
| 3.3. Impactos da Imunidade dos Templos de Qualquer Culto na Livre Concorrência                                                                                | 34        |
| 3.4. Aplicação da Imunidade Religiosa sobre o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial) e ICMS (Imposto sobre a Circulação de Bens e Serviços) | 38        |
| 3.4.1. A Questão dos Cemitérios                                                                                                                               | 40        |
| 3.4.2. As Redes de televisão das entidades religiosas                                                                                                         | 41        |
| 3.4.3. (In) Aplicabilidade da imunidade: Cultos Satânicos                                                                                                     | 42        |
| 3.4.4. (In) Aplicabilidade da imunidade: Caso da Maçonaria                                                                                                    | 43        |
| 3.5. A Evolução da Interpretação Jurisprudencial das Imunidades dos Templos de Qualquer Culto                                                                 | 45        |
| <b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>                                                                                                                                | <b>51</b> |
| <b>REFERÊNCIAS</b>                                                                                                                                            | <b>55</b> |

## 1. INTRODUÇÃO

Com base no Decreto nº 119-A, que foi assinado em 1890 pelo Marechal Deodoro da Fonseca, o Brasil se tornou laico, sendo proibida a intervenção da autoridade federal e dos Estados Federados em matéria religiosa, como esclarece o próprio decreto. Esse foi um momento muito importante na história do Brasil pois por meio desse dispositivo, foi possível consagrar a plena liberdade de cultos, extinguiu o padroado e todas as suas instituições, recursos e prerrogativas, reconhecendo, portanto, a personalidade jurídica de todas as igrejas e confissões religiosas, e estando tudo isso disposto nos artigos do próprio Decreto nº 119-A. (Brasil, 1890)

Apesar da laicidade do Brasil ter sido revogada posteriormente pelo Decreto nº 11, assinado em 1991 por Fernando Collor de Mello, a vigência do Decreto nº 119-A foi restabelecida pelo Decreto nº 4.496 em 2002 (Brasil, 2002).

Para entender a importância da República Federativa do Brasil a ser laica, é preciso analisar a historicidade; o nosso passado como país, e comparar com a experiência de outros países que passaram pelo momento histórico em que o Estado estava diretamente vinculado com uma religião específica e como é tendencioso ter esse vínculo de religiões e as atitudes dos governantes, que tendem a produzir além de uma influência muito forte, mas também um favorecimento evidente de grupos religiosos específicos em detrimento de outros não religiosos.

Quando se analisa o texto constitucional em seu art. 5º, inciso VI da CRFB/88 temos a garantia da liberdade de qualquer crença e o livre exercício delas, assim como a sua proteção, o mesmo artigo prevê em seu caput o princípio da igualdade, onde podemos observar a afirmação que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (..)

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

Destarte no Artigo 19, inciso I, da mesma Carta Magna, tem-se a vedação de qualquer um dos entes federativos no que tange ao estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas a si, seja subvencionar ou até mesmo embaracem o funcionamento ou mantenham relações que se caracterizem como dependência ou aliança com eles. Isso

significa que todo brasileiro tem direito de ter sua religião, até mesmo o chefe de Estado, como o Presidente da República e demais figuras públicas políticas como, deputado, senador, prefeito, vereador, entre outros.

Isso porque são cidadãos brasileiros, e possuem o seu direito de se expressar religiosamente, conferido pelo art. 5º da Constituição Federal de 1988, porém, os entes federativos aos quais representam não podem ter religião determinada e não podem beneficiar, mas também não podem atrapalhar os cultos religiosos existentes em sua região, como preceitua o Decreto nº 119-A (Brasil, 1890).

A Constituição Federal prevê imunidades tributárias para assegurar direitos fundamentais, como a liberdade religiosa. Inicialmente, essa imunidade era restrita aos templos religiosos, mas ao longo dos anos passou por diversas ampliações, sendo a mais recente a Proposta de Emenda à Constituição nº 5/2023, que ainda em trâmite, visa abarcar um novo artigo à Constituição e ampliar ainda mais a imunidade religiosa (Brasil, 2023). Desde a Constituição de 1988, o conceito de “finalidade essencial” passou a ser o critério para determinar quais bens e serviços podem ser isentos de impostos, abrangendo tributos como IPTU, Imposto de Renda (IR), Cofins e outros.

Nos últimos anos, houve tentativas de expandir a imunidade a outras espécies tributárias, como taxas e contribuições, o que de fato ocorreu durante o governo Bolsonaro, em 2021. O Projeto de Lei (PL) 1581/2020 resultou na Lei nº 14.057/2020 (Brasil, 2020), que alterou regras de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e das contribuições previdenciárias, concedendo anistia a autuações da Receita Federal e perdando dívidas acumuladas por igrejas. Esse processo ocorreu após intenso debate no Congresso Nacional e forte pressão da bancada evangélica.

O impacto dessas isenções na arrecadação pública é significativo. Em Curitiba, por exemplo, estima-se que a imunidade do IPTU de templos religiosos gere uma perda anual de R\$ 46,4 milhões. Essa cifra se refere apenas a um único imposto e a uma cidade, o que sugere que, em âmbito nacional e considerando outros tributos, a renúncia fiscal alcança valores expressivos. Além disso, muitas igrejas possuem imóveis isentos de IPTU, mas os alugam e utilizam a renda para suas “finalidades essenciais”, sem tributação.

As igrejas recebem recursos principalmente por meio de doações particulares e transferências governamentais. Em 2019, o governo destinou R\$ 153,7 milhões para apoiar centros terapêuticos religiosos voltados à reabilitação de ex-usuários de drogas. Além disso, houve um aumento significativo nas doações privadas, especialmente após

a pandemia: em 2022, 84% dos brasileiros doaram algum valor, resultando em um total de R\$12,8 bilhões arrecadados no país.

Outro ponto de debate é o crescimento das dívidas das entidades religiosas. Segundo levantamento da Agência Pública, em uma década, as receitas dessas instituições aumentaram 40%, mas as dívidas também cresceram. Atualmente, 1.283 organizações religiosas devem cerca de R\$460 milhões à Receita Federal, sendo a maior parte dessa dívida relacionada a contribuições previdenciárias, que não estão cobertas pela imunidade tributária.

Por fim, a ampliação das imunidades levanta discussões sobre seu impacto na economia e na concorrência. O princípio da livre concorrência, previsto no artigo 173, § 4º da Constituição Federal, pode ser afetado quando igrejas que possuem atividades comerciais recebem benefícios fiscais que outras empresas não têm. Isso gera questionamentos sobre a justiça tributária e a distribuição do ônus fiscal entre a população, considerando que a imunidade concedida a esses templos reduz a arrecadação pública e pode aumentar a carga tributária sobre outros setores.

O objetivo principal deste estudo é estudar o contexto histórico das constituições e as alterações relacionadas às imunidades e como os entendimentos jurisprudenciais foram fundamentais para as mudanças legislativas que surgiram posteriormente que gerou uma maior abrangência acerca da imunidade específica prevista no art. 150, VI, alínea “b”, abarcando outras imunidades no plano concreto, vinculando-se às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto e quais foram as consequências sobre o contexto tributário nacional.

Impactando diretamente na arrecadação de tributos e na livre concorrência, após o reconhecimento da ampliação de benefícios que anteriormente não eram abarcados pela imunidade concedida inicialmente no texto constitucional de 1988. Analisar também casos específicos como a tentativa recorrente da maçonaria de pleitear a imunidade, debater acerca do conceito de templo de acordo com a doutrina, e discutir as principais diferenças entre as imunidades dos templos de qualquer culto (art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF/88) e a imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, inciso VI, alínea “d” da CF/88) e como abrangência de suas interpretações são diferentes.

## **2. ANÁLISE HISTÓRICA DAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E A EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

### **2.1. Constituições Brasileiras anteriores a 1988**

Com o objetivo de proporcionar uma contextualização fundamentada da temática e introduzir de forma criteriosa a discussão principal, revela-se pertinente a realização de uma análise comparativa entre os distintos marcos do constitucionalismo brasileiro. Tal abordagem permite identificar as principais transformações, avanços e ampliações ocorridas ao longo do tempo, bem como examinar as particularidades de cada constituição promulgada até a atual, contribuindo para uma compreensão mais aprofundada da evolução histórica e jurídica do Estado brasileiro.

A Constituição Imperial de 1824 representou o marco inicial da imunidade tributária, cuja essência permanece até os dias atuais. Embora a Constituição vigente tenha sido promulgada aproximadamente 164 anos depois, ela ainda preserva o cerne das imunidades constitucionais, considerado como o ponto de partida dessas garantias no ordenamento jurídico brasileiro (Fachini; Ribeiro, 2020, p. 3).

Durante esse intervalo, o país atravessou múltiplos contextos históricos, e o texto constitucional manteve-se em consonância com os paradigmas de sua respectiva época. Em termos políticos e institucionais, houve uma significativa transição: o Brasil deixou de ser Colônia, tornou-se Império e, posteriormente, consolidou-se como República Federativa.

Dentre as transformações mais notáveis, destaca-se a laicização do Estado brasileiro. A ruptura com a religião oficial — o Catolicismo Apostólico Romano — se deu por meio do Decreto nº 119, de 1890, refletindo uma crescente preocupação não apenas em assegurar direitos aos cidadãos, mas também em protegê-los contra eventuais abusos estatais. Esse processo demonstrou o esforço do legislador originário em resguardar o direito à liberdade de crença.

Ainda que a Constituição de 1824 mantivesse o catolicismo como religião oficial em seu art. 5º — “a religião católica apostólica romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo” (Brasil, 1824)—, já se observava uma preocupação embrionária com a liberdade religiosa. Essa

carta, outorgada por Dom Pedro I, foi inspirada nas Constituição Francesa de 1791 e Espanhola de 1812, e marcou o início do que se entende como o constitucionalismo brasileiro (Bastos, 2022).

No art. 179, inciso XXXI, a Constituição Imperial assegurava os direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros: “A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte. XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos” (Brasil, 1824). A menção à preservação de direitos, ainda que indireta, demonstra os primeiros indícios de garantias fundamentais que culminaram, futuramente, nas imunidades constitucionais, como a liberdade religiosa.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 consolidou mudanças estruturais profundas. Com a proclamação da República, o Brasil adotou o modelo presidencialista, instituiu o federalismo, e pela primeira vez na história, promoveu a separação entre Igreja e Estado, estabelecendo a laicidade da República (Cabral, 2020). Essa constituição também previu, no art. 9º (Brasil, 1891), a competência tributária exclusiva dos Estados, o que prenunciava o sistema tributário nacional:

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:  
 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;  
 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;  
 3º) sobre transmissão de propriedade;  
 4º) sobre indústrias e profissões.  
 § 1º [...]  
 § 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.  
 § 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

O art. 72, § 3º da mesma constituição consagrou expressamente a liberdade religiosa: “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” (Brasil, 1891). Tal disposição inaugurou o entendimento constitucional de que a liberdade de culto deveria ser protegida e, como consequência, surgiria a necessidade de instituir imunidades tributárias para garantir sua efetividade.

A Constituição de 1934, promulgada durante a transição entre o Governo Provisório e o Governo Constitucional de Getúlio Vargas, manteve os avanços da carta

anterior e promoveu importantes reformas democráticas, como o voto secreto, o sufrágio feminino e a criação da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (Arquivo Nacional, 2021). No campo tributário, houve importantes inovações: os municípios passaram a ser incluídos nas imunidades recíprocas e foi reafirmada a vedação à interferência do Estado sobre os cultos religiosos. Isso está expresso no art. 17, incisos II e III (Brasil, 1934):

Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;  
III - 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, conhecida como “Polaca”, pela sua inspiração em regimes autoritários europeus, foi outorgada no início do Estado Novo, estabelecendo um regime de exceção liderado por Vargas. O texto constitucional de 1937, manteve formalmente algumas garantias anteriores, como a imunidade aos partidos políticos, entidades educacionais e assistenciais, além da imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. O art. 32 conservou o teor do art. 17 da Constituição de 1934 (Brasil, 1937):

Art. 32 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.

Com o fim do Estado Novo, foi promulgada a Constituição de 1946, que buscou restaurar a ordem democrática. Retomou-se a separação entre os poderes, a autonomia dos entes federativos e o fortalecimento dos direitos individuais e políticos. No que se refere à liberdade religiosa e às imunidades, o art. 31, incisos II e III reiterou a vedação à subvenção estatal de cultos e reafirmou a colaboração em interesse público (Brasil, 1946):

Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:  
II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;  
III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo.

Durante o regime militar, a Constituição de 1967 foi elaborada com o objetivo de consolidar o poder autoritário. Apesar de manter formalmente as garantias

constitucionais das cartas anteriores, o contexto político era de forte repressão aos direitos fundamentais. Curiosamente, o texto foi iniciado com a invocação à proteção divina: “O Congresso Nacional, invocando a proteção de Deus, decreta e promulga a seguinte Constituição” (Brasil, 1967). Isso, embora simbólico, revela uma incongruência diante da suposta laicidade do Estado.

Ainda assim, no art. 9º, inciso II, a Constituição de 1967 manteve as imunidades religiosas e as vedações estatais (Brasil, 1967):

Art. 9º - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

II - estabelecer cultos religiosos ou igrejas; subvencioná-los; embaraçar-lhes 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.

Vale ressaltar que grande parte do conteúdo normativo previsto nessa constituição não era efetivamente aplicado, dada a natureza autoritária do regime. Assim, embora o texto previsse garantias de liberdade religiosa, muitas dessas disposições não se materializaram na prática.

### **2.1.1 A Constituição Federal de 1988 e as Imunidades dos Templos de Qualquer Culto**

Com o término de um período autoritário que se estendeu por 21 anos, caracterizado pela ruptura do regime democrático de direito, o processo de redemocratização do Brasil exigiu uma profunda reestruturação institucional. Nesse contexto, surgiu a necessidade de um novo pacto social que consolidasse garantias fundamentais, resultando na promulgação da Constituição Federal de 1988, vigente até os dias atuais.

Conhecida como “Constituição Cidadã”, a Carta de 1988 marcou uma nova fase no ordenamento jurídico brasileiro ao assegurar uma ampla gama de direitos fundamentais, incluindo a liberdade de expressão, a previdência social, a educação, a saúde e a assistência social. Destaca-se, ainda, sua relevância na consolidação da liberdade religiosa — um direito que, conforme demonstrado ao longo do percurso histórico-constitucional brasileiro, vem sendo discutido desde a Constituição Imperial de 1824 — e que contribuiu significativamente para o delineamento das imunidades previstas no ordenamento jurídico nacional (Portal da câmara dos Deputados).

Tais garantias encontram respaldo normativo no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, que dispõe:

Art. 150, inciso VI – “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) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Observa-se, especificamente na alínea “b”, do art. 150 da CF/88, a previsão constitucional da imunidade tributária conferida às entidades religiosas e aos templos de qualquer culto. Importante destacar que, em 2023, tal previsão foi ampliada para abranger também as organizações assistenciais e beneficentes vinculadas às entidades religiosas.

O artigo 150 da CF/88 é considerado um dos dispositivos mais relevantes na análise das imunidades constitucionais, pois além de enunciar os entes e setores beneficiados, também contém parágrafos que detalham e ampliam a aplicação dessas garantias, sobretudo à luz da jurisprudência mais recente, consolidada em julgamentos de repercussão geral e repetitivos.

Nesse sentido, merece destaque a Emenda Constitucional nº 116/2022 (Brasil, 2022). Tal emenda promoveu um importante acréscimo ao artigo 156 da Constituição, ampliando substancialmente a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto. O texto acrescentado tem a seguinte redação:

Art. 156, § 1º-A – “O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea 'b' do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

A ampliação promovida por esta emenda estende a imunidade tributária para situações em que o imóvel utilizado pela entidade religiosa é locado, não mais exigindo

que este pertença ao templo ou à instituição religiosa. Tal modificação permite a não incidência de tributos como IPTU, IR, ITCMD e IPVA sobre bens e atividades relacionados à finalidade essencial da organização, desde que respeitados os critérios legais.

A reafirmação dessa ampliação também pode ser vista sob o égide da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 (Brasil, 2023), que foi feita a alteração no texto constitucional na alínea “b”, de somente para os “templos de qualquer culto”, mas agora abrangendo no geral todas as “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes”. Consagrando uma alteração relevante para as mudanças seguintes. Por conseguinte, há também a PEC nº 5 de 2023, que atualmente está ainda em fase de tramitação, que possui como finalidade de acrescentar o § 4º-A ao art. 150 da Constituição Federal, para dispor sobre a imunidade tributária de que tratam as suas alíneas “b” e “c” do inciso VI.

Para compreender plenamente os efeitos e a abrangência dessa imunidade, é necessário adentrar à doutrina tributária nacional, onde se discutem as diversas concepções do que se entende por “templos de qualquer culto”. Atualmente, a doutrina apresenta três principais correntes interpretativas sobre a definição de templo. Essas concepções exercem papel fundamental na interpretação jurídica e jurisprudencial, pois permitem analisar a evolução do entendimento acerca da função e da natureza dos templos, expandindo o conceito para além de sua estrutura física.

Esse processo hermenêutico tem contribuído para o reconhecimento da imunidade não apenas sobre o local de culto propriamente dito, mas também sobre os bens, rendas e serviços diretamente relacionados às atividades essenciais das entidades religiosas. Tal evolução evidencia um avanço significativo na proteção constitucional da liberdade religiosa, reafirmando o compromisso do Estado brasileiro com os princípios da dignidade da pessoa humana, da laicidade e da proteção aos direitos fundamentais.

### **2.3. As Imunidades Tributárias: Princípios Constitucionais e as Limitações ao Poder de Tributar**

Para compreender adequadamente as imunidades tributárias, é fundamental analisar a razão de sua existência e realizar uma breve reflexão sobre o poder fiscal do Estado. A Constituição Federal de 1988 dedica um capítulo específico ao sistema tributário nacional, estabelecendo as competências e capacidades tributárias da União,

Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os limites que determinam até onde a tributação pode incidir.

Ademais, a Constituição delimita os tipos de lei que podem dispor sobre a matéria, conforme preceitua o artigo 146 da CF/88, que estabelece que somente lei complementar pode regulamentar normas gerais em matéria tributária. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei Ordinária nº 5.172/66 (Brasil, 1966), foi recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, ajustando-se assim ao ordenamento jurídico vigente.

Esse ajuste tornou-se necessário em razão do disposto no artigo 146, inciso III, alíneas "a", "b" e "c" da CF/88, que determina que uma lei complementar deve dispor sobre normas gerais de legislação tributária, definindo tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.

As imunidades tributárias estão previstas na Seção II do Título VI da CF/88, que trata das limitações ao poder de tributar, abrangendo as exceções previstas constitucionalmente. O artigo 150 da CF/88 elenca as imunidades tributárias existentes, tais como: imunidade religiosa, imunidade de entidades sindicais, imunidade de entidades sem fins lucrativos, imunidade de imprensa, imunidade musical, imunidade condicional, imunidade de imóveis e imunidade recíproca.

Sobre o tema, Paulo Barros de Carvalho (2019, p. 244) conceitua as imunidades como:

“....classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no Texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

O Sistema Tributário Nacional possui princípios fundamentais que garantem a coerência do sistema normativo e sua aplicação prática. Segundo Reale (1998, apud Andriani; Rabenschlag, 2020), esses princípios proporcionam certeza e uniformidade ao sistema.

Dentre os princípios norteadores do direito tributário, destacam-se o princípio da legalidade, que determina que tributos só podem ser instituídos ou majorados por meio

de lei (CF/88, Art. 150, I; CTN, Art. 97); o princípio da anterioridade, que exige um intervalo entre a publicação da lei e sua vigência para evitar surpresa ao contribuinte, podendo ser de um ano (anterioridade de exercício) ou 90 dias (anterioridade nonagesimal) (CF/88, Art. 150, III; CTN, Art. 9º).

O princípio da irretroatividade impede a cobrança de tributos sobre fatos ocorridos antes da vigência da lei (CF/88, Art. 150, III, "a"). Para Sacha Coelho (2019, p. 121), esse princípio assegura segurança e previsibilidade jurídica. Já o princípio da igualdade ou isonomia garante tratamento isonômico aos contribuintes em situações equivalentes (CF/88, Art. 5º), conforme Andriani & Rabenschlag (2020), promovendo uniformidade na tributação.

A vedação ao confisco proíbe que tributos sejam utilizados como forma de punição (CF/88, Art. 150, IV). O princípio da capacidade contributiva determina que tributos devem ser proporcionais à capacidade econômica do contribuinte, como ocorre no IRPF e IRPJ (CF/88, Art. 145, § 1º). Marcus Abraham (2019) define esse princípio como o alicerce do dever fundamental de pagar tributos.

O princípio da não limitação ao tráfego impede que tributos restrinjam a circulação de pessoas e bens, salvo o pedágio (CF/88, Art. 150, V). Por fim, o princípio da uniformidade geográfica garante que tributos federais sejam aplicados de maneira uniforme em todo o território nacional, com exceções como a Zona Franca de Manaus (CF/88, Art. 151, I).

A revisão desses princípios se faz essencial dada sua importância na aplicação concreta das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, assegurando a coerência e o funcionamento adequado do Sistema Tributário Nacional.

### **2.3.1. Imunidades Tributárias**

No direito tributário existem institutos que são utilizados como meio de dispensar alguém de ter que pagar tributos, são eles: as imunidades, a não incidência, a isenção e a alíquota zero. Sendo a imunidade tributária, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2019, p. 199) “a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação”. Luciano Amaro (2023), seguindo a mesma linha de pensamento afirma que:

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

Seguindo uma vertente um pouco diferente, Paulo de Barros Carvalho (2011), diverge da doutrina majoritária ao defender que a regra de imunidade não se configura como uma norma de exclusão ou supressão do poder tributário, tendo em vista a própria etimologia das palavras, pois não se poderia excluir ou suprimir algo que nunca esteve realmente incluído.

Essas limitações são exatamente delimitadas constitucionalmente sob o ente federativo por meio da Constituição, e no caso da alíquota zero, comportando também a possibilidade de instituição através de um decreto, impossibilitando-o de exigí-lo nas hipóteses que foram definidas na constituição.

A imunidade e a isenção são formas de desoneração tributária, mas com diferenças fundamentais. A imunidade, garantida pela Constituição, impede a incidência de tributos sobre certos sujeitos ou bens, como templos religiosos e livros, sendo permanente e automática, configurando uma limitação constitucional ao poder de tributar de acordo como Aliomar Baleeiro (2010).

Já a isenção é uma renúncia fiscal concedida por lei, sendo, portanto, a dispensa do pagamento devido na visão clássica-tradicional doutrinária, como afirma Paulo Barros de Carvalho (2019) consistindo na dispensa de um pagamento devido. Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 171) aponta que “só se pode isentar o que esteja *a priori* tributado”, portanto há a incidência do tributo, mas por meio da isenção do imposto, seja por motivos da capacidade econômica do contribuinte, ou extrafiscais ou até de condições pessoais, o contribuinte é dispensado do pagamento de tal tributo, excluindo a obrigação de pagar em situações específicas; nessas situações a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador no plano concreto, mas fica impossibilitada de constituir o crédito por causa da isenção concedida.

Enquanto a imunidade é uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada, Sacha Calmon Navarro Coelho (2022) utiliza o termo “intributabilidade”, justificando-se no fato que quanto à imunidade à um campo de delimitação para o ente tributante; a isenção se configura como a dispensa do pagamento de um tributo, havendo portanto a hipótese de incidência, mas não a obrigação de pagar dispensada por meio de lei infraconstitucional criada pelo ente

federativo competente, além disso, a isenção pode ser usada como benefício fiscal, desde que atendidas as condições legais.

Sendo, portanto, uma limitação direta ao instituidor do tributo, o qual é dotado de competência tributária e possui o direito/dever de criar tributos, portanto os União, Estados, Distrito Federal e Municípios precisam estar sempre inteirados de todas as possíveis situações onde haverá essas limitações ao seu poder de tributar. Essas regras contidas nos dispositivos legais, advêm dos princípios e garantias constitucionais, que invocados tem como consequência direta a não incidência do tributo mesmo que no plano concreto haja a realização do fato gerador e tenha a hipótese de incidência descrita na lei, dependendo, portanto, de fatores, bens ou situações específicas.

O objetivo principal para a criação desses meios de limitação do poder de tributar advindos do legislador originário, em específico no que diz respeito à tributação, neste caso, é preservar determinados valores sociais, políticos, éticos e religiosos que juntos compõem a sociedade brasileira, mas também os direitos previstos na constituição de acesso à livros, pluralidade religiosa, e etc. Para entender melhor, é necessário destrinchar o conceito atribuído pela doutrina às imunidades e analisar as respectivas consequências decorrentes dessa imunização.

### **2.3.1.1. Conceito de Imunidade**

O conceito de imunidade é responsável por inúmeros debates na doutrina, nos proporcionando inúmeros entendimentos diversos acerca do que é imunidade tributária. Entre eles, Hugo de Brito Machado (2010, p. 199) entende que se trata de uma “norma jurídica de categoria superior”, como pode observar a seguir:

Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007) entende que a imunidade deve ser advir por meio de força constitucional a sua incidência e os casos em específico, enquanto a isenção deve estar contida em lei infraconstitucional. Defendendo que deve ser

respeitado o princípio da legalidade, pois o legislador só pode dizer que é ou não tributável por meio de lei, seja ela constitucional ou infraconstitucional.

Santos Júnior (2010), diferentemente de grande parte da doutrina enxerga como uma exoneração com base constitucional do direito do ente federativo de cobrar um tributo, que veda o exercício da competência tributária, como podemos ver a seguir:

Em arremate, sugere-se como um primeiro conceito de imunidade a hipótese de não incidência tributária, constitucionalmente definida, cujo conteúdo enseja caráter ora de princípio, ora de regra, a vedar o exercício da competência tributária.

Souto Maior (2011) entende que a própria etimologia da palavra é de natureza negativa, ensejando uma limitação, vedação e uma inibição do poder de exercer a competência tributária, apesar de ser considerado um posicionamento minoritário na doutrina, é relevante:

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.

Regina Helena Costa (2015) possui uma definição que converge um pouco mais com Santos Júnior (2011) ao esclarecer que as imunidades tributárias configuram uma exoneração prevista constitucionalmente que expressamente impede a atribuição de competência tributária, conferindo o direito público subjetivo à algumas pessoas de não se sujeitarem à tributação.

Diante exposto, é possível formular o seguinte conceito: trata-se de uma não incidência tributária de tributos, previstos constitucionalmente que não devem ser interpretados literalmente, e tendo como princípios basilares os previstos na nossa carta constitucional, as teorias que classificam a imunidade como uma exoneração constitucional do dever de pagar tributos à determinado ente que possui a competência de exigí-los são as que mais se assemelham com a realidade, como defende Regina Helena Costa (2015) e Santos Junior (2011). Pois o fato gerador ocorre, há a hipótese incidência, mas não há a consequência: o dever de pagar, que é removido da equação base da cobrança de tributos em geral.

Relembrando, porém, que a imunidade alcança somente a liberação constitucional da exigência do dever de pagar o tributo. Um ente imune ainda possui o dever de cumprir as obrigações acessórias advindas da obrigação principal; inclusive algumas imunidades só conseguem se sustentar se for comprovado que as obrigações acessórias estão sendo cumpridas devidamente.

No contexto tributário, às limitações do poder de tributar são consideradas cláusulas pétreas, para que seja resguardada a segurança jurídica do ordenamento, e que não ocorram tentativas de lapidar e diminuir direitos que demoraram tanto para serem conquistados, direitos esses determinados pelo constituinte originário, não podendo ser revogadas por lei e nem por meio de Emenda Constitucional (Saraiva; Alencar, 2022). São consideradas cláusulas pétreas porque são garantias fundamentais que visam proteger direitos sociais e fundamentais, como a liberdade de expressão (art. 1º, CF/88), a liberdade religiosa (art. 5º, inciso VI CF/88) e o acesso à cultura (art. 215, § 3º CF/88).

É de conhecimento geral que a definição de cláusula pétrea é haver um dispositivo constitucional que não pode ser alterado por nenhum meio legal, nem mesmo por emendas à constituição. A finalidade é de exatamente preservar princípios que são considerados como fundamentais para a sociedade e que resguardam direitos e garantias individuais.

O termo “pétrea” advém do latim e significa “de pedra”, “com aparência ou resistência de pedra”, constatando a imutabilidade de alguns direitos que preservam determinados direitos fundamentais, como por exemplo os descritos no Art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988.

### **2.3.1.2. Imunidades Tributárias: Classificações**

As imunidades tributárias possuem três possíveis classificações: subjetivas, objetivas ou mistas de acordo com o autor Eduardo Schoueri (2021). Em seu estudo, ele distingue algumas categorias de imunidades tributárias, baseadas nos sujeitos e nos objetos protegidos.

A imunidade subjetiva se aplica a certas pessoas ou entidades, como instituições religiosas, educacionais e assistenciais, garantindo-lhes imunidade de impostos independentemente do bem ou serviço envolvido (CF/88, Art. 150, VI, "c"), ou seja, é concedida em função do contribuinte. Também abrange a administração pública, protegendo bens e atividades governamentais da tributação para evitar interferências em suas funções essenciais. Mas essa classificação não é absoluta, e depende do caso concreto, pois de acordo com Paulsen (2023), pode haver a existência das chamadas imunidades híbridas.

A imunidade objetiva incide sobre determinados bens e serviços essenciais, independentemente de quem os possua. Exemplo disso são livros, jornais, templos religiosos e bens públicos (CF/88, Art. 150, VI, "a", "b" e "d"), garantindo direitos fundamentais como acesso à informação e liberdade religiosa, sem onerar sua circulação e uso.

Já a imunidade mista combina ambos os aspectos, protegendo simultaneamente a entidade e os bens ou serviços envolvidos. Por exemplo, a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b") não só protege a entidade religiosa (sujeito), mas também o templo (objeto) utilizado para a prática religiosa de acordo com o doutrinador Schoueri (2021). Da mesma forma, entidades educacionais ou assistenciais sem fins lucrativos, quando cumprem certos requisitos, são imunes de tributos, tanto pela natureza da atividade (objeto) quanto pela qualidade da entidade (sujeito). Assegurando, portanto, a imunidade de tributos para tanto as pessoas ou entidades específicas quanto às atividades ou bens diretamente ligados ao exercício de funções essenciais para a sociedade.

Porém a definição da imunidade mista é uma controvérsia entre os doutrinadores, e concentra principalmente na interpretação de como essa imunidade deve ser aplicada, considerando suas características tanto de imunidade por sujeito quanto de imunidade por objeto. A questão central está na distinção e compatibilidade entre essas duas formas de imunidade e como elas se integram. Schoueri (2021)

defende que a imunidade mista ocorre quando a Constituição ou a legislação assegura a imunidade de tributos tanto à pessoa ou entidade (sujeito) quanto ao bem ou serviço (objeto) relacionado a essa pessoa. Por exemplo, no caso de templos religiosos, a imunidade não se restringe ao prédio (objeto), mas também à entidade religiosa (sujeito) que realiza cultos. Nesse caso, tanto a natureza do sujeito (entidade religiosa) quanto o objeto específico (o imóvel onde se realiza o culto) estão protegidos da tributação.

Entretanto, essa interpretação enfrenta críticas de outros doutrinadores que questionam se, de fato, é necessário combinar os dois elementos (sujeito e objeto) para caracterizar a imunidade. Alguns argumentam que a imunidade poderia ser mais claramente definida como uma imunidade por sujeito ou por objeto, sem a necessidade de uma categoria mista. Eles afirmam que a imunidade por sujeito já abrange a proteção a entidades ou pessoas específicas, enquanto a imunidade por objeto se concentraria sob exclusivamente na proteção a determinados bens ou serviços, ou sejam acreditam que a imunidade mista é excessivamente ampla e que poderia gerar uma certa distorção na aplicação da tributação.

Leandro Paulsen (2015), em sua doutrina defende a teoria de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não está necessariamente sujeita a condições fora as descritas no § 4º do art. 150, que põe como limite e fato gerador da concessão da imunidade a vinculação com a finalidade essencial do templo e que seja relacionado à prática religiosa.

Nesse contexto, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, frequentemente considerada ilimitada, enquadra-se, segundo muitos estudiosos, na classificação das imunidades subjetivas; isso porque o presente art. 150, § 4º, gera uma grande controvérsia acerca da condição que é estabelecida nele, acerca da extensão/expansão e a consequente falta de limites que vem se alargando com o passar do tempo. O art. 150, § 4º da CF/88 (Brasil, 1988) esclarece que:

§ 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.

Leandro Paulsen (2015, p. 247), em sua doutrina defende a teoria de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não está necessariamente sujeita a condições fora as descritas no § 4º do art. 150, que põe como parâmetro de concessão da imunidade a vinculação com a finalidade essencial do templo e que seja relacionado à prática religiosa.

### 3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade concedida aos templos de qualquer culto, prevista no Art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF/88, foi a ferramenta que o Estado encontrou de não somente respeitar o direito de culto, mas também de evitar que seja criado empecilhos que atrapalhem o exercício da prática religiosa.

Apesar de haver no Brasil religiões consideradas majoritárias, essa imunidade também serve para resguardar todo o restante dos cultos. De acordo com o Censo 2022, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, 70,07% da população brasileira se considera católicos, e 15,12% se considera protestante, juntas contabilizando 85,19% da população adeptos do cristianismo, configurando uma predominância cristã (IBGE, 2022).

Mesmo que consequentemente algumas religiões por serem maioria sejam mais contempladas exatamente por terem mais templos, é uma maneira de reforçar a laicidade do Estado brasileiro que está presente no texto constitucional, disposta no art. 19, inciso I da CF/88. A laicidade do Brasil, como um dos princípios fundamentais para garantir a neutralidade religiosa, implica no dever de respeitar o pluralismo de crenças, motivo principal pelo qual o Estado não pode adotar uma religião oficial e nem favorecer ninguém em específico, com intuito de assegurar a igualdade de tratamento entre todos, como disposto no art. 5º, inciso VIII da CF/88.

O art. 44, inciso IV, do Código Civil Brasileiro de 2002 (CC/2002), dispõe que as organizações religiosas são classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, dotadas de personalidade jurídica (Brasil, 2002). Essa classificação funciona como um meio de desvinculação estatal e dando uma autonomia às entidades, respeitando e buscando resguardar a liberdade de crença, e garantir o livre exercício dos cultos religiosos, independente da religião.

Como referido anteriormente, para ser concedida a imunidade tributária dos templos de qualquer, há necessidade de identificação de quem são os beneficiários dessa imunidade tributária, ou seja, a definição de quais entidades ou pessoas podem ser consideradas "templos de qualquer culto" para fins de imunidade de tributos. Sendo a subjetividade diretamente ligada ao conceito de que a imunidade não é automática para qualquer imóvel utilizado para fins religiosos, mas deve ser analisada à luz de certos critérios, como a autenticidade da atividade religiosa e a finalidade do culto

realizado no local, porém o ônus da prova de comprovar se está sendo seguido ou não as condições para concessão não cabem ao templo religioso e sim a quem está alegando a irregularidade.

O que nos leva a refletir que, em algumas situações, a subjetividade pode ser usada para apropriações indevidas da imunidade tributária. Há casos em que entidades ou imóveis que não são efetivamente religiosos tentam se beneficiar da imunidade tributária, utilizando o rótulo de "templo" para escapar da tributação. Isso pode gerar distorções, com a imunidade sendo usada de forma indevida. O doutrinador Amaro (2023, p. 176) traz o seu ponto de vista acerca dessa subjetividade:

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).

Porém, outros doutrinadores enxergam essa subjetividade por outro viés: o da garantia de que a imunidade não seja concedida indiscriminadamente, protegendo a autenticidade da liberdade religiosa e evitando que instituições com outros fins, como interesses comerciais, possam se valer dessa imunidade fiscal. Ana Cecília Bohn e Paulo Caliendo (2015) discutem acerca dessa subjetividade e compreendem a concessão da imunidade justificando-se na entidade que o mantém, sob o escopo subjetivo que é a pessoa jurídica que promove o culto, assim como os bens que direta ou indiretamente auxiliam na prática.

Esse pensamento se consolida bem quando lemos a atual redação do § 4º do Art. 150 da CF/88, pois quem promove o culto é a instituição, assim como os outros agentes mantenedores do templo que geram renda, serviços e patrimônios vinculados às finalidades essenciais.

Isso “assegura” que a imunidade seja realmente destinada à proteção do culto religioso. Um exemplo é que para ser contemplado por essa imunidade precisa preencher alguns requisitos do art. 150, VI, alínea “b” § 4º da CF/88.

O Código Tributário Nacional (CTN), traz de maneira complementar os requisitos necessários para que os contemplados pela imunidade do art. 150, VI, alínea “b”, os quais são subordinados e precisam cumprir, o Artigo 9º, inciso IV, alínea “b” do CTN reitere o conteúdo do art. 150, VI, alínea “b” da CF/88, mas o art. 14 do CTN, em seus incisos deixa claro as condições estabelecidas, são elas:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

O § 1º do art. 14 do CTN estabelece que: o descumprimento das obrigações previstas nos incisos anteriores pode levar à suspensão da imunidade tributária pela autoridade competente. Esse dispositivo permite à Administração Pública exercer o controle sobre os benefícios fiscais concedidos judicialmente. Embora o cumprimento das obrigações acessórias seja essencial para a manutenção da imunidade, é importante ressaltar que sua concessão independe de requerimento administrativo, desde que preenchidos os requisitos constitucionais previstos no art. 150, inciso VI, alínea "b" da CF/88.

Mas para uma maior compreensão do tema principal, é primordial o estudo não somente do conceito de imunidades, mas também, o conceito de templo, o qual possui inúmeras discussões doutrinárias a respeito, as quais serão debatidas a seguir.

### **3.1. Conceito de Templo: Teorias Doutrinárias**

Atualmente, três principais correntes doutrinárias são utilizadas para definir o conceito de templo: a teoria clássico-restritiva, a teoria clássico-liberal e a teoria moderna. A teoria clássico-restritiva, hoje minoritária na doutrina, adota uma interpretação estritamente literal do conceito de templo, restringindo-o ao espaço físico destinado à realização de celebrações religiosas e aos bens diretamente vinculados a esse local. Assim, apenas o "templo-coisa" estaria abrangido pela imunidade tributária.

Essa concepção limitada gera amplas divergências doutrinárias. Conforme Silva (2006, p. 16):

O conceito de templo traz muitas divergências, podendo-se concluir pela existência de duas correntes: a) a restritiva, que somente admite que a imunidade alcance o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso; e b) a liberal, que sustenta que a imunidade se estenderia aos 'anexos' do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, aos atos próprios de culto.

A segunda corrente, a teoria clássico-liberal, é defendida por um maior número de doutrinadores, como Carraza (2017) e Baleeiro (2010). Para esses autores, o conceito de templo abrange não apenas o espaço físico de culto, mas também seus anexos essenciais à execução das práticas religiosas. Carraza (2024, p. 280) sustenta que:

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.

De forma complementar, Baleeiro (2010) argumenta que a imunidade tributária deve abranger conventos, anexos e residências de líderes religiosos, desde que não empregados para fins econômicos.

Por fim, a teoria moderna, defendida por Leandro Paulsen (2015), amplia ainda mais a concepção de templo, associando-o à estrutura organizacional e associativa da entidade religiosa. Essa abordagem inclui não apenas os espaços físicos de culto, mas também todas as manifestações vinculadas à prática religiosa. Paulsen (2015) sustenta uma interpretação ampla, assegurando a aplicação da imunidade a todas as religiões, independentemente de sua relevância na cultura nacional. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (1990, p. 331-332) acrescenta:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se oficie um culto, aí é o templo. O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fê comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e

gozará de imunidade tributária. [...] E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comum à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. [...] Imune é o templo, não a ordem religiosa.

A adoção da teoria moderna possibilitou a resolução de questões não previstas pelo legislador de 1988, permitindo avanços como a edição da Emenda Constitucional n. 116/2022 (Brasil, 2022). Ao reconhecer que o templo não se limita ao local de culto, mas também à sua estrutura organizacional, essa abordagem viabiliza a extensão da imunidade a conventos, centros de reabilitação e casas paroquiais, assim como ao patrimônio adquirido pela entidade religiosa, independentemente de seu uso direto para fins religiosos. Nesse sentido, rendas provenientes de alugueis de imóveis vinculados à entidade podem ser destinadas à sua manutenção, reafirmando o argumento central da teoria moderna sobre a relação entre finalidade essencial e imunidade tributária.

Por fim, Ricardo Lobo Torres (2014) destaca que a imunidade religiosa sofreu significativa transformação com a transição do Estado patrimonial para o Estado fiscal. Nesse novo contexto, o conceito de patrimônio passou a englobar não apenas bens imóveis, mas também bens móveis, reforçando a amplitude da proteção conferida às entidades religiosas.

### **3.2 . A Imunidade Religiosa e as Finalidades Essenciais**

Após esse debate, torna-se evidente a recorrência do conceito de "finalidade essencial", o que exige uma maior elucidação à luz da doutrina. As finalidades essenciais, relacionadas ao patrimônio, renda e serviços dos templos religiosos, devem ser atendidas para que as entidades mantenham sua imunidade. A interpretação desse conceito deve ser realizada em consonância com a finalidade pretendida pelos templos religiosos. Barreto (2001, p. 61) aduz que:

Dizer que o templo é imune, contudo, 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, deve-se entender que o 'templo é imune' como: 'é vedado exigir imposto de instituições mantenedoras de templos'.

Seguindo essa perspectiva, considerando que o objetivo das imunidades é garantir a livre manifestação da religiosidade, conforme o art. 5º, inciso IV, da CF/88, compreende-se que a imunidade concedida aos templos está restrita às finalidades essenciais necessárias para sua manutenção e das instituições que garantem sua conservação. A respeito dessa questão, Regina Helena Costa (2015, p. 173) analisa a jurisprudência do STF e destaca as finalidades essenciais reconhecidas:

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 (IPVA) referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.

Dessa forma, seguindo o entendimento de Costa (2015), por se tratar de uma imunidade de caráter subjetivo, há uma vedação à cobrança de impostos sobre os bens e rendas das entidades religiosas. Isso assegura a proteção plena da liberdade religiosa, abrangendo não apenas o local de culto, mas também qualquer outra instituição diretamente vinculada ao seu funcionamento.

A previsão dessa imunidade no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88, e no § 4º do mesmo artigo, reforça a proteção concedida às instituições religiosas, vedando a incidência de tributos sobre patrimônio, renda e serviços diretamente relacionados às suas finalidades essenciais. Ao inserir essa norma na Constituição de 1988, o legislador originário buscou evitar qualquer dependência econômica das religiões em relação ao Estado, além de prevenir eventuais embaraços tributários ao seu funcionamento. Fachini e Ribeiro (2020, p. 15) apontam que:

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.

Assim, a adoção da concepção do templo-entidade fundamenta a aplicação extensiva da imunidade, desconsiderando a origem do patrimônio, renda e serviços, e valorizando o papel das entidades religiosas na realização de suas atividades essenciais.

Desde que os recursos advindos das imunidades sejam empregados nessas finalidades, permanecerão protegidos da tributação (Fachini e Ribeiro, 2020, p. 15).

A partir do que foi exposto até o momento, é possível constatar que houve uma larga ampliação na interpretação de essencialidade, e, por conseguinte no conceito mais importante e central desse tema: finalidades essenciais e a sua relação direta com os vínculos institucionais. Com a interpretação da teoria moderna de templo, e com a consideração da organização em si transcender o templo (local), essa amplificação, não se importando necessariamente de onde está vindo a renda, mas sim para onde ela está indo, sendo justificável se for diretamente para o sustento das finalidades essenciais. Regina Helena Costa (2015) consolida esse entendimento ao concluir que se a renda for convertida para a atividade da igreja, não há razão para afastar a imunidade pois o vínculo entre a renda obtida e os objetivos institucionais previstos como requisitos estariam presentes.

Mas os objetivos institucionais nem sempre estão fundamentalmente ligados à finalidade essencial, por isso que o Art. 150 § 4º, da CF/1988 delimita o patrimônio, renda e ou serviços. Já Marco Aurélio Greco (1988, p. 718) aponta que a CF/88 não se preocupa tanto com a destinação da renda, mas sim com a sua natureza, portanto, de onde ela surge.

Dessa forma, compreendidos os conceitos de templo e as particularidades que envolvem as imunidades tributárias, especialmente as de cunho religioso, torna-se possível avançar para a análise do caso concreto, em que se discute a aplicação da imunidade sob a ótica da livre concorrência. Tal abordagem é essencial para verificar se a fruição do benefício fiscal por determinadas instituições religiosas, além de atender aos requisitos constitucionais, observa também os limites impostos pelo princípio da isonomia e da não interferência na ordem econômica.

### **3.3. Impactos da Imunidade dos Templos de Qualquer Culto na Livre Concorrência**

Muitos doutrinadores quando vão discutir acerca da régua que delimita até onde vai o limite das imunidades tributárias utilizam a livre concorrência como parâmetro. Como as jurisprudências e os textos constitucionais não são diretos em relação até onde vai, utilizar a livre concorrência de limite facilita o entendimento. Schoueri (2019, p.

439), por exemplo, segue essa interpretação. Ele acredita que somente a atuação da instituição religiosa no domínio econômico por si só não é fundamento suficiente para afastar a incidência da imunidade, mas sim que deve ser levado em consideração a intenção final de utilização da receita proveniente, portanto se esses recursos forem utilizados para serem aplicados na finalidade essencial, a imunidade deve permanecer, não tendo o que se falar no princípio da capacidade contributiva.

Já Carolina Schafer (2014, p. 123-124), apesar de ir na mesma linha de pensamento de Schoueri, ela faz um acréscimo muito importante e relevante: a imunidade não deve ser aplicada indiscriminadamente para qualquer atividade comercial sob a justificativa de ter sua receita posteriormente aplicada a finalidade essencial do templo. O serviço executado e a receita correspondente, devem sim estarem restritos a atividades religiosas, para ter direito à imunidade.

É claro que, respeitando o direito da livre iniciativa, por se tratar de uma pessoa jurídica de direito privado, caso queira exercer alguma atividade comercial fora da esfera religiosa, com certeza poderá, mas não seria justo com a concorrência que a imunidade também fosse aplicada nesses casos, principalmente sob uma justificativa que não se enquadra no caso concreto, mesmo que não haja uma aferição de renda gigantesca, é o justo.

Isso porque a livre concorrência é somente a preservação de um cenário em que pessoas que concorram entre si não tenham como única variável para sucesso ou fracasso, as suas próprias habilidades, como aponta Hugo de Brito Machado (2009). E não ter uma diferença de um ser privilegiado em detrimento de outro sem justificativa coerente fundamentada na lei.

Porém na prática, já houveram situações que foram totalmente de contra a livre concorrência e as entidades religiosas já conseguiram judicial, por exemplo a imunidade do Imposto de Importação (II) , do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em julgamentos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região na Apelação Cível n. 0005626.16.2011.4.03.6104, A igreja Universal do Reino de Deus - IURD, impetrou o mandado de segurança contra o inspetor da Receita Federal em Santos, com intuito de que não fosse exigido o recolhimento do Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), relativos ao embarque de parte da compra de um total de 39.009,37 m² de pedra cantaria, considerada sagrada e proveniente da cidade de Hebron, em Israel (TRF-3, 2011).

Nessa decisão foi reforçado o direito de crença religiosa (artigo 5º, incisos VI e VIII), e o direito à garantia da imunidade concedida constitucionalmente aos templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, b, CF/88), fortificando a tese de que como o material irá se incorporar ao patrimônio da impetrante, se enquadraria perfeitamente na regra constitucional imunizante (TRF-3, 2011).

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em decisão semelhante, em sede recursal, no julgamento da Apelação Cível n. 0022094.94.2011.8.26.0053 o TJSP entendeu pelo não afastamento da imunidade tributária sobre pedras sagradas que foram importadas de Israel para construção de um templo religioso de 70.000 m². Sob a justificativa de que a sua utilização seria destinada para uma utilização intrínseca com a atividade primaz da apelante, tendo em vista que os revestimentos comprados foram utilizados para a construção de um templo onde seria celebrado cultos e cerimônias da entidade, alegando também indiferença de a referência histórica fosse espiritual ou somente ornamental. As pedras foram utilizadas para a construção de um templo com altura de 18 andares, em um terreno correspondente a um quarteirão inteiro, com a pretensão de replicar o Templo de Salomão. (TJSP, 2011).

Como foi discutido anteriormente, foi um serviço prestado para uma entidade religiosa, mas essa situação em específica se configura pelo evidente e desproporcional abuso do uso da imunidade de forma descabida. Construir uma igreja com pedras vindas diretamente de Israel não é uma necessidade, muito menos se enquadra como uma finalidade essencial. Utilizar desse benefício para fins estéticos e fúteis só demonstra a necessidade de maior regulação neste aspecto, conforme o entendimento de Capeloni e Brito (2021).

Se essas pedras fossem importadas para qualquer outro fim, seriam devidamente tributadas, portanto, deve-se sim ser realizado o juízo de valor neste aspecto da necessidade/finalidade, caso não se enquadre, não há nenhum motivo para excepcionar as entidades religiosas do pagamento adequado e devido dos respectivos tributos.

Infelizmente uma grande consequência dessa abrangência quase que desenfreada dessa imunidade, é a brecha que se cria para que entidades religiosas formem patrimônios relevantes e milionários, muitas vezes se sustentando na imunidade e utilizando-a para gastos supérfluos. Muitas instituições religiosas no Brasil hoje possuem muito mais perfil empresarial do que religioso, em virtude de uma tributação feita de forma incompleta e muitas vezes até incompetente, de acordo com Igor de Lucena Mascarenhas e Alex Taveira dos Santos (2014).

Daniel Giotti de Paula (2017), possui um entendimento muito essencial para esses tipos de caso, ele considera um equívoco o fato do ônus da prova incumbir ao Fisco de provar que a destinação da renda não está seguindo a linha da finalidade essencial e aponta como principais motivos: “por não se encontrar essa relação necessária entre desnecessidade de se provar o fato que gera um direito e a natureza fundamental dele” e “porque a distribuição de ônus da prova, quanto mais se for criada jurisprudencialmente, deve seguir limites epistêmicos e normativos próprios, entre os quais o próprio direito de defesa, contraditório etc.”. Ele também afirma que “o Supremo Tribunal Federal, ao criar uma presunção em favor da imunidade, subverter a própria inteligência do §4º do Art. 150º da Constituição da República”. É evidente que a disposição do ônus da prova favorece essencialmente as entidades religiosas, pois o trabalho que o fisco tem ou terá de provar o inverso não tem nem comparação.

Nesta mesma linha de pensamento, Tollemache (2014) aponta que a falta de fiscalização quanto a criação de instituições religiosas e a imunidade concedida pelo art. 150, VI, “b” da CF/88, se torna uma oportunidade facilitadora para a prática de evasão fiscal ou até mesmo lavagem de dinheiro e ocultação de patrimônio sob a égide da imunidade. Francielle Costa e Isadora Filgueiras (2017) trazem um pensamento semelhante quanto a este tópico:

A falta de fiscalização faz com que alguns erros sejam generalizados, e escândalos contendo pessoas e líderes religiosos prejudiquem entidades que fazem o certo. Embora o Brasil seja um Estado Laico, não faz sentido dar imunidade tributária a uma parcela das instituições apenas porque contem cunho religioso, uma vez que, qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e/ou membros deve ser tributadas. Destarte que, certos líderes religiosos abusam do conceito liberdade religiosa, exigindo dos seus fiéis, mais e mais dinheiro, para seu enriquecimento próprio. (COSTA; FILGUEIRAS, 2017, p.7)

É evidente a necessidade da preservação das entidades religiosas com justificativa na proteção da liberdade de culto, previsto no art. 5º, inciso VI da CF/88, mas também é válido a discussão acerca da necessidade de uma norma condicionante que limite a incidência da imunidade (Machado; Rangel, 2020). Não há o que se discutir acerca da necessidade ou não da imunidade tributária, ela é necessária para a preservação dos direitos fundamentais de liberdade ao culto e de expressão, principalmente porque ao realizar as suas atividades, busca-se a garantia e a proteção da dignidade da pessoa humana, e é cristalino que, para o seu funcionamento se faz

necessário a existência de recursos e finalidades, assim como o próprio Estado necessita para o funcionamento (Kaleski, 2016).

Entretanto, a lacuna deixada pela falta de limitação às atividades realizadas pelas igrejas que estão amplamente protegidas pela imunidade religiosa, causa um desequilíbrio no Sistema Tributário Nacional, e consequentemente na arrecadação tributária brasileira. Tollemache (2014, p.10), defende que a forma utilizada para garantir o livre exercício da fé “ultrapassou tal limite e permitiu que as entidades religiosas obtivessem ganhos econômicos expressivos, atraindo a atenção de inúmeros oportunistas.” E como já mencionado anteriormente, passou a ser utilizada efetivamente por pessoas que encontraram na lei uma oportunidade para se beneficiar economicamente e praticar ilícitos de evasão fiscal e lavagem de dinheiro, obstruindo assim, a finalidade essencial da imunidade religiosa: a preservação de cultuar sua fé, utilizando convenientemente e criando uma subvenção acerca da imunidade e a religião e empregando-a como uma ferramenta, principalmente quando se ocupam cargos políticos (Tollemache, 2014).

### **3.4. Aplicação da Imunidade Religiosa sobre o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial ) e ICMS (Imposto sobre a Circulação de Bens e Serviços)**

É manifesto que para uma entidade religiosa ou sem fins lucrativos ter direito a imunidade do IPTU, deve seguir a previsão legal do o Art. 150, § 4º da CF/88, ou seja, ter ligação direta com a finalidade essencial da instituição. Não havendo a necessidade de ser proprietária com *animus domini*, mas também podendo ser possuidora no sentido de fazer uso da propriedade, ou de destinar a receita do bem alugado para fins institucionais.

Esse entendimento acerca dos alugueis antes era sustentado apenas jurisprudencialmente, como na Recurso Especial (RE) nº. 325.822 de 2002, julgado pelo STF, onde estendeu a imunidade do IPTU não somente àqueles onde são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem apenas aos seus fins, como a residência e escritórios de membros da entidade. O STF nesse julgamento equiparou as alíneas “a” e “b” do art. 150, VI, mesmo que na época o objetivo tenha sido de restringir a extensão da imunidade (Brasil, 2002).

Então durante muito tempo, quando se pretendia reconhecer imunidade para propriedades alugadas, sustentou-se sob o Recurso Especial (RE) nº 325.822/MG,

apelando para a alínea “c” que dispunha sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e não para a alínea “b” que tratava especificamente dos templos (Brasil, 2013).

Depois de muita discussão e debates como esse a partir de inúmeros entendimentos jurisprudenciais como já mencionados, foi adicionado na constituição, através da Emenda Constitucional nº 116/2022 (Brasil, 2022), o § 1º-A do art. 156 que conta com a seguinte redação:

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

Esse acréscimo no texto constitucional configurou um marco muito importante, que estabilizou um entendimento e consolidou uma interpretação, antes jurisprudencial e sumular. Como afirma expressamente a súmula 724 do STF (Brasil, 2003).

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades

Não deixando margens para dúvidas e evidenciando que a imunidade do IPTU recai também sobre os templos de qualquer culto, sendo proprietários de um bem imóvel, e mesmo que não estejam fazendo efetivo uso do bem, mas a receita advinda do aluguel está sendo destinada para suas finalidades essenciais, inclusive mesmo se o imóvel estiver vago, ou seja mesmo que temporariamente ocioso, se é pertencente à igreja ou de propriedade de instituições de educação de assistência social, sem fins lucrativos e vinculados à associação religiosa, permanecerão imunes.

Pela interpretação literal do dispositivo, o ICMS não seria integrado à imunidade, pois o seu fato gerador para a incidência depende de uma atividade comercial. O que não se enquadraria no § 4º do Art. 150 da CF/88. Mas depois de haver muitos debates judiciais sobre a matéria, tanto contrários quanto favoráveis, o STF veio para não somente ampliar a interpretação, mas uniformizá-la. Através do Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo ED-AgR ARE 900676/ES, 0021980-20.2009.8.08.0024/ES, o Supremo Tribunal Federal afastou a tese que haveria a incidência de tributos indiretos (Brasil, 2016).

Leandro Paulsen (2015, p. 301) consolidou o seguinte entendimento:

Os valores auferidos em decorrência da realização de casamentos, batismos, missas, vendas de velas, artigos sacros e atividades correlatas não tipificam serviços tributáveis pelas pessoas políticas que não podem cobrar ICMS e ISS, porque se trata de atividade intimamente vinculada ao objetivo religioso.

Portanto há sim a efetiva prestação de serviços, mas ao ser um objeto de cunho religioso, vendido por entidade religiosa, não haverá a incidência de ICMS, pois é uma atividade realizada que se vincula diretamente a finalidade essencial da instituição religiosa. Logo, caso o Estado queira contestar essa operação mercantil por acreditar que não segue a finalidade essencial, cabe a ele o ônus de provar o contrário.

### 3.4.1. A Questão dos Cemitérios

Ao debatermos acerca das finalidades essenciais e como há diversas outras instituições vinculadas aos templos e que sustentam o funcionamento das igrejas, no tocante aos cemitérios, o STF a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562 em 2008, reconheceu a imunidade do IPTU dos cemitérios que são qualificados como extensões das entidades religiosas. Nesse caso em concreto, o julgado foi sobre um cemitério que era um anexo à uma capela anglicana. A decisão em questão deixa explícito em sua ementa que (Brasil, 2008):

1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.
2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b.
3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.

Na decisão, foi realizada uma observação de grande relevância pelos ministros: “As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas”. O termo *antípoda* refere-se a algo diametralmente oposto a outro ponto, de modo que sua utilização se mostrou precisa ao evidenciar que a esfera de incidência do referido tributo é completamente distinta daquela que estabelece a imunidade. Dessa forma, não há que se falar em qualquer hipótese de incidência, uma vez que esta se encontra afastada justamente em razão da imunidade tributária.

Isso porque, conforme reconhecido judicialmente, os cemitérios integram as entidades religiosas na qualidade de anexos, estando, portanto, abrangidos pela referida imunidade. A referida decisão também evidencia a utilização da classificação da imunidade tributária concedida às instituições religiosas como subjetiva, seguindo o entendimento que a extensão foi realizada pela razão do cemitério ser pertencente à uma entidade religiosa.

Nesse sentido, é possível constatar que a imunidade concedida aos templos se projeta com a finalidade de proteger os locais onde ocorrem os cultos, mas também a qualquer outra instituição que faça parte do templo-entidade, de acordo com a teoria moderna, seguindo o entendimento de que a imunidade é direito pertencente ao templo. E a maior justificativa de serem contemplados pela imunidade é justamente porque em cemitérios vinculados à instituições religiosas há a celebração de cultos constantemente.

Porém, quando se trata de cemitérios particulares, nos quais não possuem vínculo direto com nenhum tipo de religião, não faria sentido que fosse englobado pela imunidade. Maria Helena Barros de Sousa (2016, p.32) aponta que:

Não se mostra razoável um cemitério particular fruir da imunidade outorgada pelo constituinte aos templos de qualquer culto, mesmo que se defenda a ocorrência das mais diversas celebrações religiosas no local. O valor protegido é a liberdade de crença, a liberdade religiosa, de modo a evitar que as confissões religiosas sejam embaraçadas pela incidência de tributos. No caso dos cemitérios particulares a fruição da imunidade além de não proteger a *ratio essendi* do instituto, beneficiaram as empresas exploradoras de tal atividade econômica.

Portanto, como afirma Maria Helena, um cemitério particular não possui necessariamente o intuito de proteger alguma crença e nem faz parte de nenhum templo propriamente dito, não ensejando nenhum direito ou garantia constitucional específica que justifique alguma proteção especial, ficando restrita a imunidade dos cemitérios somente a aqueles que configuram extensões de entidades religiosas.

### **3.4.2. As Redes de televisão das entidades religiosas**

Acerca dos serviços de telecomunicações realizados pelas religiões por meio de rádio e televisão, são contemplados pela imunidade sobre o ICMS (Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “d” da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
 § 2º O imposto (ICMS) previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
 X - não incidirá:  
 d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

O Brasil conta atualmente com diversas emissoras de televisão que são administradas por entidades religiosas, nas quais as programações são totalmente voltadas para o público que busca cultivar sua religião como a Rede Vida, Canção Nova e TV Aparecida; mas também há a exibição de programas de televisão religiosos em emissoras que não possuem sua finalidade essencial de promover o culto de uma religião, um exemplo é o Show da Fé que é promovido por diversas emissoras como a Rede Bandeirantes e Rede TV.

Maria Helena Barros dos Santos (2016), aponta que há divergências nos debates acerca dessa imunidade de que elas são utilizadas somente para difundir os ensinamentos dessas religiões, mas que não promovem de fato o culto, mas afirma discordar desse ponto de vista, ao explicitar que há a presença da correlação das atividades das emissoras com as finalidades essenciais das entidades, e que na verdade as transmissões realizadas acarretam numa maior difusão das manifestações religiosas. Deve-se ressaltar também que meios televisivos e remotos de acompanhar cultos religiosos tiveram uma difusão ainda maior após o período pandêmico de 2020 a 2022, contribuindo ainda mais com a tese defendida por Maria Helena (2016).

A contemplação da imunidade nesse caso, mais uma vez se justifica na reversão do lucro obtido por meio das propagandas e audiência para as atividades essenciais das entidades religiosas, fazendo jus a extensão prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF/88 no que tange à imunidade contemplar os serviços cuja renda obtida seja destinada à manutenção do templo e às finalidades essenciais da entidade religiosa em questão.

### **3.4.3. (In) Aplicabilidade da imunidade: Cultos Satânicos**

Quando o texto constitucional em seu art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF/88 explicita que a imunidade será concedida “as entidades religiosas e os templos de qualquer culto” deixa margem para muita coisa, e esse era o intuito do legislador originário: poder proporcionar à todas as instituições religiosas no Brasil a proteção constitucional do seu direito de culto (art. 5º, inciso VI da CF/88) (Brasil, 1988).

Porém apesar do Brasil ser laico conforme o art. 19, inciso I da CF/88, o Brasil possui uma predominância de religiões cristãs, lembrando que o Brasil era um país que possuía uma religião, durante o império até o início da república seguindo a religião católica até 1890.

Ao assegurar a liberdade religiosa constitucionalmente, o legislador procurou remover possíveis futuras situações em que pudesse acontecer algum tipo de embaraço ao funcionamento das entidades religiosas e seus respectivos cultos. Mas, na doutrina tributária, acerca da possibilidade da contemplação de cultos satânicos pela imunidade religiosa, é manifestadamente contrária. Ives Gandra Martins (2015, p.23) aduz que “promulgada ‘sob a proteção de Deus’, seria irracional que se desse imunidade aos templos de culto demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior”.

Maria Helena (2016), apesar de concordar com o posicionamento de Ives Gandra, diverge quanto a justificativa. Ela aponta que o fato da Constituição ser promulgada “sob a proteção de Deus”, não possui força normativa ou axiológica para reduzir o alcance da imunidade, podendo até mesmo violar a liberdade de crença estabelecida pelo art. 5º, inciso VI da CF/88. Ela defende que “a partir do momento que os cultos satânicos em nome de sua religião afrontarem direitos e garantias das outras pessoas, entendo que esses cultos não merecem ser protegidos pela norma imunizante”. (Sousa, 2016, p.35).

Portanto pode-se entender que caso o direito à liberdade de crença, de alguma forma interfira em direitos fundamentais estabelecidos pelo Estado Democrático de Direito, como o princípio da dignidade humana ou à vida, não deveria ser contemplado pela imunidade, e toda situação fática deveria ser analisada. Maria Helena Brito de Sousa reflete que, apesar do Estado não poder proibir a crença, não possui a necessidade de protegê-la com as imunidades, sob pena de incentivá-la. (Sousa, 2016).

#### **3.4.4. (In) Aplicabilidade da imunidade: Caso da Maçonaria**

A maçonaria é conceituada como uma “ordem universal formada por homens de todas as raças, credos e nacionalidades”, com fundamento na liberdade, igualdade e fraternidade (Grande Loja Maçônica do Estado da Paraíba, 2013). E um dos preceitos fundamentais para que possa fazer parte dessa fraternidade é que acredite na existência

de um princípio de um grande criador do universo, independente de qual deus seja cultuado.

Mas os seus centros de reuniões são chamados de lojas maçônicas, eles não possuem “templos” propriamente ditos, pois suas lojas não são utilizadas para cultivar nenhuma religião, e sim para reunião pontuais que desenvolvam os seus fundamentos: liberdade, igualdade e fraternidade, no contexto de se configurar como grupo de estudo que busca o desenvolvimento intelectual de seus membros.

Um preceito maçônico relevante é de que é proibido, expressamente, toda e qualquer discussão política ou religiosa, de caráter sectário, dentro dos seus templos (Grande Loja Maçônica do Estado da Paraíba, 2013). Portanto, diante do exposto é possível observar a razão pela qual mesmo após diversas tentativas judiciais, os maçons não são contemplados pela imunidade religiosa prevista no art. 150, VI, alínea “b” da CF/88. Como se pode observar em algumas jurisprudências a seguir, que de forma sistemática estenderam a imunidade a inúmeras outras situações, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 116/2022.

De acordo com a Apelação cível nº 1004958-86.2019.8.26.0344/SP, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a sentença negou o pedido de extensão à imunidade do IPTU que é conferido aos templos de qualquer culto, por não ser considerada uma religião e nem ter comprovado a sua atuação beneficente como é exigido pela constituição (Art. 150, VI, alínea “b”, CF/88), reiterando o entendimento de que, por não haver o culto de uma religião e nem se configurar dentro da definição de templo, não se enquadrando como templo-coisa, templo-atividade ou até mesmo templo-entidade, como foi estudado previamente, e nem ter conseguido comprovar a condição de instituição beneficente, teve a sua requisição negada pelo TJSP em 2019 (TJSP, 2019).

Também pode-se observar entendimento semelhante no Agravo Regimental no Mandado de Injunção nº 083767-17.2018.1.00.0000, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), negando o provimento do pedido realizado pela maçonaria para obter a imunidade religiosa prevista no Art. 150, VI, alínea “b” da CF/88, aplicada aos templos de qualquer culto. O tribunal reafirmou que a maçonaria não se enquadra no conceito de entidade religiosa e declarou que não houve omissão legislativa que enseje a necessidade de impetrar um mandado de injunção, tendo assim o agravo regimental sido rejeitado, isso porque o Mandado de Injunção (Artigo 5º, inciso LXXI CF/88) é

um remédio constitucional utilizado em casos que a lei deixou de regulamentar um direito previsto na constituição, mas como o STF analisou e deliberou, não há lacuna legislativa no ordenamento jurídico brasileiro quanto a imunidade dos maçons, portanto, houve a perda do objeto do MI em questão (Brasil, 2018).

E por fim, também temos o Recurso Extraordinário Constitucional nº 562351/RS, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2012. O Supremo Tribunal Federal reafirmou que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "b" da Constituição se aplica apenas a templos de qualquer culto religioso, não abrangendo a maçonaria, pois suas lojas não professam uma religião. Além disso, para conceder a imunidade do art. 150, VI, "c", seria necessário reexaminar as provas do caso, o que é vedado pela Súmula 279 do STF. Assim, o recurso extraordinário foi parcialmente conhecido e, na parte analisada, negado (Brasil, 2012).

Ainda sobre o RE 562.351/RS o ministro Marco Aurélio preceitua no julgamento o que ele chama de tríplice marca religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes como requisitos necessários para que seja considerado como religião, mas também faz jus à concessão da imunidade (Brasil, 2012). De forma semelhante, Roque Carrazza (2017) dispõe que: o culto tem precisa cumprir quatro requisitos (Carrazza, 2017, p.67):

- a) uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente;
- b) alguns atos de culto, disciplinando a relação dos fiéis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente em que creem;
- c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico);
- d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo

No que tange ao cumprimento desses requisitos essenciais para considerar um culto como uma religião propriamente dita, a maçonaria falha em alguns deles, pois não possui fiéis, não promove cultos e apesar de precisar acreditar em um ser supremo para participar da organização, pois a profissão de fé não é o foco da organização, tanto que não possuem nenhuma religião.

Apesar das diversas decisões judiciais contrárias à essa ampliação, o Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 562.351 evidencia seu posicionamento favorável à concessão da imunidade à maçonaria pois segundo ele “certas práticas que poderiam

ser consideradas ‘seitas’, e não ‘religiões’, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado” e reitera que não deve-se adotar uma “definição ortodoxa de religião”; portanto, não seguindo a corrente tradicional, ele defende que a maçonaria deveria sim ser contemplada pela imunidade; sendo seu entendimento minoritário, mas não menos importante.

Enquanto isso, tendo em vista a análise jurisprudencial realizada acima, conclui-se que pelo fato da maioria das decisões dos tribunais superiores seguirem essa linha de pensamento, no momento atual não há a contemplação da imunidade reservada aos templos de qualquer culto para os maçons.

### **3.5. A Evolução da Interpretação Jurisprudencial das Imunidades dos Templos de Qualquer Culto**

Avançando após a delimitação da imunidade religiosa dos templos de qualquer culto, bem como a análise de sua aplicação frente à livre concorrência e aos tributos como IPTU e ICMS, é possível avançar para o objetivo específico deste trabalho. A partir deste ponto, será abordada a evolução jurisprudencial relacionada à imunidade conferida às entidades religiosas, com foco em como os tribunais têm interpretado e o alcance e consequentemente, ampliando essa garantia constitucional ao longo do tempo

A partir da crescente necessidade de instituir imunidades específicas e o consequente processo de adaptação, teve como consequência a interpretação cada vez mais subjetivista dessa imunidade por parte de alguns doutrinadores, mas também por parte dos legisladores. Isso é perceptível na defesa da imunidade dos templos de qualquer culto, conforme sustentam os adeptos da teoria moderna do conceito de templo, como José Eduardo Soares de Melo (2011). Nesse sentido, Flavio Campos (2000) observa que, no texto constitucional, o termo "entidade" aparece exatamente cinquenta e duas vezes, sempre empregado no sentido de "instituição", "associação" ou "organização".

A discussão sobre a extensão dessa imunidade permanece em aberto, pois se trata de um tema recente e em constante evolução. Diariamente, os tribunais superiores analisam novas demandas, resultando na formulação de jurisprudências que contemplam interpretações inéditas sobre a matéria.

O tempo desempenhou um papel fundamental na construção do modelo constitucional vigente, sendo constantemente adaptado para atender às necessidades da sociedade atual, após diversos julgamentos repetitivos ao longo dos anos.

Um exemplo notório é, a Remessa Necessária nº 0068155-62.2014.8.19.0001/RJ, julgada pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que reconheceu a imunidade tributária de e de imóveis vinculados ao templo de uma entidade religiosa, resguardando-os sob a proteção do Art. 150, VI, alínea “b” da CF/88; sob a justificativa de que a renda obtida a partir dos imóveis auxiliares era integralmente destinada às suas finalidades religiosas. A decisão considerou que a instituição não tem fins lucrativos e que conseguiu comprovar devidamente as suas condições e que se enquadra na previsão legal para ser contemplada com a imunidade. Portanto, a sentença que garantiu a imunidade foi mantida (TJRJ, 2014).

Essa decisão jurisprudencial foi muito importante na época (2014) porque foi responsável pela criação de um precedente, possibilitando uma extensão maior às imunidades na aplicação em caso concreto. Somente em 2022, por meio da Emenda Constitucional nº 116/2022, que foi adicionado à Constituição o § 1º-A no art. 156 da CF/88, parágrafo este, que determinou que a imunidade religiosa prevista de IPTU, se estende também aos imóveis alugados, pertencentes à entidade religiosa se a renda obtida for destinada às suas finalidades essenciais.

Nessa mesma linha, temos também a Apelação nº 0425056-79.2011.8.19.0001/RJ, julgada pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, onde a decisão reconheceu a imunidade tributária da Fundação Casa do Estudante do Brasil em relação ao IPTU, mas manteve a execução fiscal referente à TCDL. O tribunal seguiu o entendimento do STF no RE 767.332, que garante a imunidade a entidades assistenciais e religiosas para patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais. O Estado não comprovou desvio de finalidade, e a jurisprudência do STJ, por meio da Súmula 393, permite que a imunidade seja alegada em exceção de pré-executividade sem necessidade de nova fase probatória. Assim, o recurso foi negado (TJRJ, 2011).

Com viés semelhante, a entidade religiosa, buscou judicialmente a concessão da manutenção de sua imunidade, que é concedida às entidades assistenciais e religiosas, destacando na Corte Suprema a presunção da destinação do bem às finalidades essenciais dessas entidades, cabendo ao Estado comprovar o desvio de finalidade, o que não ocorreu na hipótese vertente, e que a entidade conseguiu comprovar a devida

destinação por meio de prova pré-constituída. Configurando um avanço importante para época, tendo em vista que a Apelação foi julgada em 2011, e essas alterações só foram realizadas em 2023 com a EC nº116/2023.

O Agravo de Instrumento nº 5033226-33.2021.8.24.0000/SC julgado pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, foi provido pois a imunidade tributária da Mitra Metropolitana de Florianópolis foi reconhecida em relação à cobrança de IPTU sobre imóvel pertencente à entidade religiosa. O tribunal seguiu a jurisprudência do STF, que equiparou as alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF/88 (STF - ARE 900676 ED-AgR, Relator Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 23/09/2016, DJe-228 Divulg 25-10-2016) e presumiu que o patrimônio das entidades religiosas é destinado às suas finalidades essenciais, conforme o Art. 150, VI, "b" da CF/88. O município não apresentou provas contrárias à destinação do imóvel, o que levou à suspensão da cobrança de IPTU, com base em precedentes do STF (TJSC, 2021).

Com decisão e julgamento semelhantes à Apelação julgada em 2011 TJRJ, o referido Agravo de Instrumento teve seus pedidos acolhidos, porque a entidade foi reconhecida como vinculada à entidade religiosa, portanto o IPTU foi reconhecido como enquadrado dentro das hipóteses de imunidade religiosa, e pelo fato do Município não ter apresentado nada que comprovasse algum tipo de desvio de finalidade, a cobrança do IPTU foi suspensa, por ter sido considerado vinculado às finalidades essenciais da entidade religiosa.

A Apelação Cível nº 5019110-44.2019.4.03.6100/SP, julgada pelo TRF-3, corroborou também para a consolidação do precedente, sendo procedente e a entidade Associação Católica Rainha das Virgens (ACRV), comprovou ser sem fins lucrativos e que seus recursos são destinados ao cumprimento de seus objetivos religiosos, portanto a imunidade tributária foi reconhecida, e a restituição de valores pagos indevidamente nos últimos 5 anos foi autorizada, com juros (TJSP, 2019).

O STF recentemente (02/2024) julgou um Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo: ARE 1042224/SP, a qual foi negado o provimento do Agravo interposto pelo Estado de São Paulo que buscava a cobrança de ICMS importação sobre as pedras que estavam sendo importadas de Israel para a construção de um templo religioso em São Paulo. Com fundamento em precedentes anteriores, o STF reconheceu a imunidade sob a justificativa no artigo 150, VI, alínea “b” e § 4º da CF/88, por observar que a importação para a construção tinham ligação direta com a finalidade essencial da entidade religiosa, incluindo na decisão que não deve ser

realizado o juízo de valor pelo Estado de São Paulo quanto ao valor que estava sendo gasto para a compra dessas pedras e nem que houvesse debates acerca da essencialidade, exatamente por estar fora de discussão acerca da essencialidade pela razão da imunidade já ter sido reconhecida em sede do Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2024).

Essa decisão recente do STF corrobora com doutrinadores como Paulsen, e Ricardo Greco que acreditam na teoria moderna acerca do conceito de templo e como ele é relacionado diretamente à entidade e por conseguinte, à finalidade essencial, apesar de ter sido julgada em 2024, há outras jurisprudências, que apesar de serem mais antigas, é possível ver que esse posicionamento já é sustentado há um bom tempo.

O Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 658080 SP, julgado pelo STF em 2011, decidiu pela manutenção da imunidade de IPTU de um imóvel vinculado à entidade beneficente que estava vago, justificando que somente após a comprovação posterior da utilização diversa do imóvel, para fins não essenciais à atividade assistencial, educacional e/ou religiosa, autorizará a revogação da referida imunidade tributária, e como a corte não reconheceu o uso diverso do imóvel, a imunidade concedida, permaneceu vigente (Brasil, 2011).

O STF julgou em 2017 o Recurso Extraordinário com Agravo (ARE): 1078812 SP - SÃO PAULO 0017980-42.2009.8.26.0196, sustentando mais uma vez a presunção da destinação às finalidades essenciais, mas também que o reconhecimento da imunidade não se restringe a imóveis específicos, mas sim a todos os imóveis pertencentes à entidade (Brasil, 2009).

O Recurso Ordinário nº 630790, julgado pelo STF em 2022, foi responsável pela fixação da Tese 336 com repercussão geral: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários”. Determinando que as entidades religiosas que possuem instituição de assistência social vinculadas, estão também abarcadas pela imunidade religiosa prevista na CF/88 (Brasil, 2022).

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário n. 325822 foi fundamental para abrir caminhos futuros no âmbito jurisprudencial, consolidando o entendimento sobre a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso

VI, alínea b da Constituição Federal. Em 2002, o STF reconheceu que essa imunidade não se restringe apenas aos prédios destinados ao culto, mas também se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades mencionadas no dispositivo constitucional. Esse entendimento reforçou interpretação ampla da norma imunizadora, garantindo maior segurança jurídica às entidades religiosas e filantrópicas (Brasil, 2002).

Esses precedentes judiciais ajudaram a consolidar a teoria que já era fundamentada jurisprudencialmente: que os templos de qualquer culto não estão tão que a economia deles não está somente vinculada ao templo, indo muito além disso, precisando somente que crie-se uma relação entre a renda advinda com a sua finalidade essencial para justificar a concessão da imunidade que lhe foi conferida pela Constituição, que corrobora para que essas instituições se perpetuem e tenham como se manter, auferindo renda por meios permitidos e destinando-a para a sua manutenção.

As jurisprudências deixaram bem determinadas acerca da presunção da destinação da renda às finalidades essenciais, e que o ônus da prova é de quem alega que há algum tipo de desvio de finalidade, se não devidamente comprovada a imunidade permanece, precisando ter uma dilação probatória muito forte, porque a presunção da destinação é tida como regra.

A igreja, como uma instituição e entidade organizacional é um lugar que serve de acolhimento para inúmeras pessoas e para ela se manter de pé, se sustenta do templo, o qual é a base fundamental da organização religiosa, se fazendo necessário que tenham fontes financeiras que a sustentem em seu pilar, Leandro Paulsen (2023) aponta que ao direcionar a imunidade para a proteção da liberdade religiosa alcança os mais diversos credos, inclusive as não predominantes, o que corrobora para o entendimento da importância do reconhecimento constitucional da imunidade para a criação dessa proteção.

Para uma igreja funcionar precisa acima de tudo de fieis; para ter o que ofertar aos fiéis, precisa-se de um líder religioso, e ele precisa ser mantido de alguma forma, precisa de um carro para deslocamento, de uma casa, prestar serviços. Muitos religiosos, principalmente católicos e evangélicos, oferecem shows, eventos, configurando serviços e tudo isso está vinculado aos serviços essenciais que mantêm os templos de pé. Portanto, é preciso analisar até que ponto é em prol da igreja instituição e se de fato não extrapola as finalidades essenciais, e passa a se tornar uma promoção pessoal do envolvido que se utiliza da imunidade específica para as entidades religiosas

e templos de qualquer culto para fins arrecadatários auferindo renda por meio de um meio legal, imune de impostos e gerando não somente riquezas, mas sim, desequilibrando a balança social e possibilitando o acúmulo de riquezas.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tratamento tributário das entidades religiosas no Brasil, especialmente no caso dos templos de qualquer crença, reflete uma adaptação do direito tributário à realidade social e religiosa do país, considerando toda a evolução constitucional brasileira desde da Constituição do Império em 1824, até o nosso texto constitucional promulgado em 1988

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, § 4º, prevê a imunidade tributária às entidades religiosas com o objetivo de garantir sua autonomia e liberdade de exercer suas atividades essenciais sem que a interferência de tributos embarace o seu funcionamento de alguma forma. No entanto, no início, a interpretação dessa imunidade era mais restritiva, o que gerava muitas dúvidas e discussões jurídicas.

Com o tempo, a doutrina e a jurisprudência evoluíram e, em decisões como o Recurso Extraordinário nº 325.822 (Brasil, 2002), o Supremo Tribunal Federal (STF) passou a ampliar a aplicação da imunidade tributária. Esse entendimento estendeu a imunidade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) aos templos, mesmo que fossem apenas locatários dos imóveis, desde que a receita obtida fosse destinada às suas atividades religiosas, passando a abranger também os aluguéis. Essa mudança foi formalizada com a Emenda Constitucional nº 116/2022, que deixou claro, ao acrescentar ao dispositivo o art. 156, § 1º-A à CF/88, que os templos de qualquer culto, mesmo locatários, são imunes ao IPTU, desde que o uso da propriedade seja voltado para fins religiosos, associando diretamente ao instituto da finalidade essencial.

Nessa mesma linha a doutrina passou a debater muito acerca da interpretação do “templo” em si e criar vertentes que justificassem aos pedidos recorrentes dos templos que justificaram sempre a ampliação das imunidades com base na necessidade que tinham da renda advinda daquele meio de financiamento para que então pudessem realizar as suas atividades sem que tivessem que estar constantemente preocupados com o pagamento de impostos os quais as entidades religiosas acreditavam que deveriam estar abarcados pela imunidade.

A teoria moderna do conceito de culto colaborou para a fundamentação jurídica dos templos no sentido que, defendeu a interpretação de templo na amplitude que era desejada pelas entidades religiosas, enquadrando o templo como ao de uma entidade organizacional e associativa religiosa que possui pilares imprescindíveis para a sua sustentação e são eles: os cemitérios das igrejas, as casas de propriedade da igrejas que

provinham a renda do aluguel, os serviços prestados por líderes religiosos em prol da igreja, o comércio de objetos, livros, músicas e afins que eram ligados diretamente à religião proclamada.

Além da questão do IPTU, o Supremo também tratou da imunidade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com o julgamento no ARE nº 900.676 (Brasil, 2009). O STF concluiu que atividades religiosas, como a venda de itens sagrados ou a prestação de serviços religiosos, não devem ser sujeitas ao ICMS, reforçando a ideia de que as atividades diretamente ligadas à prática religiosa estão protegidas pela imunidade tributária. Essas decisões ajudaram a consolidar uma maior segurança jurídica para as entidades religiosas e protegem a liberdade de culto, princípio fundamental da nossa Constituição.

No entanto, a ampliação das imunidades tributárias trouxe também desafios, principalmente no que diz respeito à livre concorrência e ao equilíbrio fiscal. Algumas entidades religiosas começaram a explorar a imunidade tributária para atividades comerciais, o que foi visto como um desvirtuamento da finalidade original da imunidade. Autores como Schoueri (2019) e Carolina Schafer (2014) alertam que a imunidade deve ser restrita às atividades diretamente relacionadas ao propósito religioso, e não estendida a todo tipo de atividade comercial, como ocorre em algumas situações.

Quanto a interpretação doutrinária e jurisprudencial, pode-se entender que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b”, da CF/88, tem sido interpretada de forma ampla pela jurisprudência e pela doutrina, considerando a teoria moderna do templo. No julgamento do RE 578.562/BA, o STF reconheceu que cemitérios configurados como extensões de templos religiosos estão abrangidos pela imunidade do IPTU, desde que comprovado o vínculo funcional com a prática do culto. Da mesma forma, redes de televisão administradas por instituições religiosas, como a Rede Vida e a Canção Nova, são contempladas pela imunidade de ICMS, conforme o art. 155, § 2º, X, “d”, da CF/88, desde que a renda obtida com suas atividades seja revertida à manutenção das finalidades essenciais da entidade (SOUSA, 2016).

Contudo, a doutrina e a jurisprudência delimitam a abrangência dessa imunidade. Maria Helena Barros de Sousa (2016) ressalta que cemitérios particulares não devem ser beneficiados, pois sua atividade econômica não está relacionada à liberdade de crença protegida pela Constituição. Também se destaca a inaplicabilidade da imunidade a cultos que atentem contra direitos fundamentais, como os chamados

cultos satânicos, conforme ponderado por Ives Gandra Martins (2015) e debatido por Sousa (2016). A maçonaria, por sua vez, tem seus pedidos de imunidade sistematicamente negados, como nos julgados do STF, o Recurso Extraordinário nº 562.351/RS (Brasil, 2012) e no Mandado de Injunção nº 083767-17.2018.1.00.0000 (Brasil, 2018), por não se configurar como entidade religiosa nem promover culto de nenhuma religião, estando, portanto, fora do alcance da norma imunizante.

A essencialidade e precisamente o cumprimento de requisitos estabelecidos doutrinariamente e jurisprudencialmente para a concessão da imunidade, também foi alvo de debates no concernente à possibilidade de abrangência da imunidade à cultos satânicos, que como foi possível constatar a partir do que foi discutido que não possui o direito a contemplação por alguns de seus preceitos fundamentais irem de contra a direitos fundamentais previstos na Constituição.

Assim, a aplicação da imunidade tributária depende de uma análise concreta da essencialidade da atividade em relação à entidade religiosa. Conforme Regina Helena Costa (2015), deve-se observar se os recursos são destinados à manutenção da atividade religiosa, enquanto Marco Aurélio Greco (1988) defende que a natureza da renda também deve ser considerada. Dessa forma, a imunidade não pode ser desvirtuada para fins lucrativos ou desvinculados do culto, sob pena de violação aos princípios constitucionais que a justificam.

Contudo, a falta de uma regulação mais precisa abriu brechas para abusos, com líderes religiosos e instituições se beneficiando de maneira indevida, distorcendo o objetivo da imunidade. Como alertaram Tollemache (2014) e Costa e Filgueiras (2017), a falta de fiscalização e a exploração indevida da imunidade tributária têm prejudicado o sistema tributário e permitido práticas como evasão fiscal e até o enriquecimento pessoal de líderes religiosos. Portanto, é fundamental que a imunidade tributária seja aplicada de forma mais controlada, para garantir que ela seja usada corretamente, em consonância com sua finalidade essencial de proteção à liberdade religiosa, mas essa norma reguladora propriamente dita ainda precisa ser criada, para que seja criada limites para evitar a subvenção indireta do Estado à essas instituições, utilizadas diretamente por pessoas que identificaram na lei uma brecha para se beneficiar economicamente às custas do Estado e pratique crimes tributários.

Em síntese, a imunidade tributária conferida às entidades religiosas no ordenamento jurídico brasileiro constitui uma importante garantia constitucional, voltada à proteção da liberdade de crença e do exercício pleno dos cultos religiosos.

Apesar dos avanços observados na jurisprudência e das inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 116/2022, torna-se imprescindível que a aplicação dessa imunidade seja objeto de fiscalização rigorosa, de modo a evitar distorções interpretativas e usos indevidos que comprometam a justiça fiscal e a livre concorrência.

A proteção à liberdade religiosa, bem como à manutenção das instituições de fé, deve ser assegurada sem que se ultrapassem os limites traçados pela Constituição Federal. Assim, impõe-se a necessidade de uma aplicação criteriosa e responsável da norma imunizante, garantindo que as entidades religiosas possam cumprir suas funções espiritual e social sem desvirtuar os benefícios tributários que lhes são conferidos. Somente com esse equilíbrio será possível preservar a integridade do sistema tributário nacional, assegurando tanto a justiça fiscal quanto o respeito às garantias fundamentais

## REFERÊNCIAS

ANDRIANI MARIA, V.; RABENSCHLAG, C.. *Princípios Constitucionais Aplicados ao Direito Tributário*. In: Revista Âmbito Jurídico, São Paulo, ago.2020. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/principios-constitucionais-aplicado-ao-direito-tributario>>. Acesso em 22 mar. 2025

ARGOLLO, G. C. N. S. *Imunidade tributária dos templos de qualquer culto*. 2019. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Faculdade Baiana de Direito e Gestão, Salvador, 2019.

ÁVILA, F. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto*. Revista da FESDT, v. 2, n. 1, p. 7-45, jan./abr. 2009.

BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Disponível: <https://bdjur.stj.jus.br/handle/2011/38444>. Acesso em: 22 Mar.2025.

BANCO DO CONHECIMENTO. *Imunidade tributária de templos religiosos e entidades filantrópicas*. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, 29 jun. 2018.

BESERRA, I. L. R.; SILVA, D. S. R. da. *Imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro: justificativas do status de cláusula pétrea*. Derecho y Cambio Social, n. 55, 2019

BORGES, J. S. M. *Teoria geral da isenção tributária* - 3ed..São Paulo, Malheiros, 2011

BRANCO, P. G. Gonet, M., Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 122.

BRASIL. *A Carta de 1967*. Arquivo Nacional. Disponível em: <https://querepublicaeessa.an.gov.br/index.php/que-republica-e-essa/assuntos/secoes-especiais/76-serie-especial-constituicao-e-cidadania/452-a-carta-de-1967>. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Apelação Cível n. 0005626.16.2011.4.03.6104*. TRF da 3ª Região. Des. Rel. Andre Nabarrete. Quarta Turma. j. 22.05.2014. DJe 05.06.2014. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/diario/>. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Apelação Cível n. 0022094.94.2011.8.26.0053*. Terceira Câmara de Direito Público do TJSP. Rel. Ronaldo Andrade. j. 02.09.2014. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=9A948873C17054DF572EA6ED1B271E83.cjsg1>. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 5, de 2023*. Acrescenta § 4º-A ao art. 150 da Constituição Federal, para dispor sobre a imunidade tributária de que tratam as suas alíneas "b" e "c" do inciso VI. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2351506>. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Constitucionalismo e a Constituição de 1824*. Arquivo Nacional, 2022. Disponível em: [https://www.gov.br/arquivonacional/pt-br/sites\\_eventos/sites-tematicos-1/brasil-oitocentista/especial-bicentenario-da-independencia/constitucionalismo-e-a-constituicao-de-1824](https://www.gov.br/arquivonacional/pt-br/sites_eventos/sites-tematicos-1/brasil-oitocentista/especial-bicentenario-da-independencia/constitucionalismo-e-a-constituicao-de-1824). Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025

BRASIL. *Constituição de 1824. Constituição Política do Império do Brasil*. Rio de Janeiro: Tipografia Nacional, 1824. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1891 – Título I, artigo 1º*. Arquivo Nacional, 2022. Disponível em: [https://mapa.an.gov.br/index.php/component/content/article?id=938#:~:text=Constitui%C3%A7%C3%A3o%20\(1891\)%2C%20T%C3%ADtulo%20I,%2C%20T%C3%ADtulo%20I%2C%20art..](https://mapa.an.gov.br/index.php/component/content/article?id=938#:~:text=Constitui%C3%A7%C3%A3o%20(1891)%2C%20T%C3%ADtulo%20I,%2C%20T%C3%ADtulo%20I%2C%20art..) Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1891. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1934*. Arquivo Nacional. Disponível em: <https://querepublicaeessa.an.gov.br/index.php/que-republica-e-essa/assuntos/temas/78-secoes-anteriores/67-surpresa/343-constituicao-de-1934>. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1934. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1934. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1937. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1937. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1946. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. *Constituição de 1967. Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1967. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo interno nos embargos de declaração no recurso extraordinário com agravo. Tributário. ICMS. Igreja. Operação em que a instituição religiosa seria contribuinte de direito. Hipótese abrangida pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, b e c, da Constituição. Agravo interno desprovido. Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 900676*, Espírito Santo, Rel. Min. Luiz Fux, 23 set. 2016. Diário da Justiça Eletrônico, 26 out. 2016. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/772417287>. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Mandado de Injunção. Imunidade Tributária. Artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal. Templos de qualquer culto. Maçonaria. Inexistência de imposição constitucional expressa do dever de legislar*. Relator: Min. Luiz Fux. São Paulo, 15 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/865404329>. Acesso em: 22 de Mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1042224/SP*. Relator: Min. André Mendonça. Julgado em 14 fev. 2024. Segunda Turma. Publicado no DJe em 15 abr. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/2362182633>. Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 658080/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 13 dez. 2011. Primeira Turma. Publicado no DJe em 15 fev. 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/21269882>. Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1078812/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 29 set. 2017. Publicado no DJe em 5 out. 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/874073797>. Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.316 - DF*. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: STF, 21 maio 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/>. Acesso em: 19 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Extraordinário com Agravo AREsp: 325822 MG 2013/0104567-0*. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Julgamento em 10 jun. 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/893437443>. Acesso em: 19 de Mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 325.822*, de 18 de dezembro de 2002. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Diário da Justiça, Brasília, DF, 14

maio 2004, p. 33. Ementário vol. 02151-02, p. 246. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14745600>. Acesso em: 19 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 325822*, de 18 de dezembro de 2002. Relator: Ilmar Galvão. Diário da Justiça, Brasília, DF, 14 maio 2004, p. 33. Ementário vol. 02151-02, p. 246. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/771870>. Acesso em: 1 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário RE: 562351 RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 4 set. 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/22869325>. Acesso em: 21 de Mar 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 578.562/BA*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em: 21 maio 2008. Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade tributária. IPTU. Artigo 150, VI, b, CB/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, n. 172, p. 1070, 11 set. 2008. Publicado em: 12 set. 2008. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/2918874?origin=serp>. Acesso em: 5 abr. 2025.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Sentença do Processo n° 1071981-44.2022.8.26.0053*. Igreja Universal do Reino de Deus vs. Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Relatora: Dra. Luiza Barros Rozas Verotti. São Paulo, 16 jul. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/2688246393/inteiro-teor-2688246398>. Acesso em: 30 de Mar. de 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Cível n° 5019110-44.2019.4.03.6100/SP*. Relator: José Francisco da Silva Neto. Julgado em 22 mar. 2024. 6ª Turma. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/2611223484>. Acesso em: 19 de Mar 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação/Reexame Necessário n° 0005626-16.2011.4.03.6104/SP*. Relator: Desembargador Federal André Nabarrete. Julgado em 22 de maio de 2014. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?data=2014-06-05&numerosProcesso=201161040056260>. Acesso em: 20 de Mar. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Infográfico sobre a Constituinte*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/constituente/index.html>. Acesso em: 22 mar. 2025.

CAMPOS, D. L. *A imunidade tributária e suas características*. Revista de Direito Tributário, n. 100, p. 23-45, 2010.

CAPELONI, P. V. L.; BRITO, V. C. *A Imunidade a Templos de Qualquer Culto: uma Análise Crítica da Jurisprudência dos Tribunais Superiores*. Revista Direito Tributário Atual, v.49, n. 3, 2021. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/905>. Acesso em: 19 de jan. 2025.

CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 35. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2024.

CARVALHO, A. V. P. *Da imunidade tributária das instituições religiosas*. 2020. Artigo Científico – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2020.

CARVALHO, I. C. B. *Imunidade Tributária na Visão do STF*. Direito Público, [S. l.], v. 8, n. 33, 2011. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1748>. Acesso em: 1 abr. 2025.

CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COELHO, E. G. *Princípios e Valores Constitucionais no Estado Democrático de Direito*. In: Revista Jus Navigandi, Teresina, set.2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/32170/principios-e-valores-constitucionais-no-estado-democratico-de-direito>>. Acesso em 22 fev. 2025.  
Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=201161040056260&data=2014-06-05. Acesso em: 20 de Mar. 2025.

CORDEIRO, M-L. *Imunidade tributária: Curitiba deixa de arrecadar mais de 46 milhões de reais com Igrejas e Templos religiosos*. Comunicare, 6 jun. 2024. Disponível em: <https://www.portalcomunicare.com.br/imunidade-tributaria-curitiba-deixa-de-arrecadar-mais-de-46-milhoes-de-reais-com-igrejas-e-templos-religiosos/>. Acesso em: 20 mar. 2025.

COSTA, F. M.; FILGUEIRAS, I. C. A. *Análise crítica sobre a imunidade tributária das entidades religiosas*. Revista do Curso de Direito das Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente, v. 20, n. 1, p. 1-22, 2017. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6549/6283>. Acesso em: 19 de mar. 2025.

COSTA, R. H. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, R. H. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CUNHA, L. V. *A imunidade tributária e a Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 2016.

DALLA, R.. *A importância da imunidade tributária no contexto social*. Revista Brasileira de Direito Público, v. 25, n. 1, p. 102-129, 2022.

DE NEGRI, F.; MACHADO, W.; CAVALCANTE, E. J. *Crescimento dos estabelecimentos evangélicos no Brasil nas últimas décadas*.

Rio de Janeiro: Ipea, nov. 2023. (Diset: Nota Técnica, 123). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.38116/diset123>. Acesso em: 12 de Dezembro de 2024.

FACHINI, E. C. S.; RIBEIRO, M-F. *A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF*. Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas, v. 36, n. 1, p. 63-83, jan./jun. 2020.

FONSECA, B. *Igrejas devem mais de R\$ 460 milhões à Receita Federal*. Agência Pública, São Paulo, 17 dez. 2019. Disponível em: <https://apublica.org/2019/12/igrejas-devem-mais-de-r-460-milhoes-ao-governo/>. Acesso em: 22 mar. 2025.

FUNDAÇÃO ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (ENAP). *Formalização de organizações religiosas no Brasil: a imunidade tributária das organizações religiosas*. Brasília: ENAP, 2021.

GIOTTI, DI. *A imunidade religiosa como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial*. JOTA, 2017. Online. Disponível em:

[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-imunidade-religiosa-brasileira-como-ela-e-15052017).

GRANDE LOJA MAÇÔNICA DO ESTADO DA PARAÍBA. **Maçonaria: conceito**. Disponível em: <https://www.grandelojapb.org/maconaria/conceito>. Acesso em: 30 mar. 2025.

GRECO, M. A. . *Imunidade tributária. Pesquisas tributárias - Nova Série - Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998

GRECO, M. A. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998, p. 718.

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2351506>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *Censo Demográfico 2022: resultados do universo – características gerais da população, religião e pessoas com deficiência*. Rio de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101637>. Acesso em: 30 mar. 2025.

INSTITUTO PARA O DESENVOLVIMENTO DO INVESTIMENTO SOCIAL (IDIS). *Pesquisa Doação Brasil*. Disponível em: <https://pesquisadoacaobrasil.org.br/>. Acesso em: 22 mar. 2025.

JORGE, C. S. F. *Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*, 2014, 166 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-01022016-081426/pt-br.php>. Acesso em: 24/03/2025 p. 123-124.

MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, I. G. *As entidades religiosas e as imunidades constitucionais*, in CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

MASCARENHAS, I. L.; SANTOS, A. T. *Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma incoerência constitucional*. Publica Direito, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=6060d322713797e8>.

MONTANHER, M-L. M. R. *Imunidade tributária sobre os “templos de qualquer culto”: uma análise acerca da incidência da imunidade nas instituições religiosas*. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

OLIVEIRA, R. L. T. *Imunidade tributária dos templos e o Estado Laico*. Revista de Direito Público, v. 42, n. 2, p. 211-235, 2017.

PAULSEN, L. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2015.

PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PEIXOTO, F. *Aspectos históricos da imunidade tributária no Brasil*. Revista de Direito e Sociedade, v. 12, n. 3, p. 99-123, 2019.

PIRES, J. R.. *A jurisprudência do STF sobre imunidade tributária*. Revista da Magistratura Nacional, v. 14, n. 2, p. 200-225, 2018.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 0289366-34.2018.8.19.0001*. Relator: Cláudio Luiz Braga Dell'Orto. Julgado em 29 jun. 2023. Primeira Câmara de Direito Público. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1883574186>. Acesso em: 19 de Mar 2025.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. *Remessa Necessária nº 0068155-62.2014.8.19.0001*. Relator: Carlos Azeredo de Araújo. Julgado em 19 jun. 2018. Nona Câmara Cível. Publicado em 25 jun. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/60136342>. Acesso em: 19 de Mar. 2025.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *Agravo de Instrumento nº 5033226-33.2021.8.24.0000*. Relator: Jaime Ramos. Julgado em 26 out. 2021. Terceira Câmara de Direito Público. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sc/1307401727>. Acesso em: 19 de Mar. 2025.

SANTOS JÚNIOR, A. C. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal*, 2010. In: Revista Jurídica Tributária – jan/mar de 2010.

SANTOS JUNIOR, F. L. P. *A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência*. Âmbito Jurídico, Rio Grande, ano 14, n. 94, nov. 2011. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/a-imunidade-tributaria-como-instrumento-de-alcance-as-finalidades-do-estado-analise-teleologica-do-instituto-a-luz-da-doutrina-e-jurisprudencia/>. Acesso em: 19 mar. 2025.

SANTOS, C. M. C.; SILVA, M. F.; SANTOS, W. E. *Identidade, religião e o passado escravocrata: violências, estigmas e a desconstrução cultural e identitária*. Religare, v. 18, n. 1, p. 137-164, jul. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/lepaarq/article/view/3390>. Acesso em: 19 mar. 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Ação declaratória de inexigibilidade tributária. IPTU. Loja da Maçonaria*. Relatora: Beatriz Braga. São Paulo, 03 mar. 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/817143397>. Acesso em: 30 de Mar. 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação Cível nº 0022094-94.2011.8.26.0053*. Relator: Ronaldo Andrade. Julgado em 2 de setembro de 2014. 3ª Câmara de Direito Público. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/139226874>. Acesso em: 22 de Mar. 2025.

SARAIVA, C. F.; ALENCAR, I. S. *Cláusulas pétreas: limitações ao poder de tributar*. Revista Científica Semana Acadêmica, Fortaleza, v. 10, n. 225, 29 ago. 2022. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/clausulas-petreas-limitacoes-ao-poder-de-tributa>. Acesso em: 30 mar. 2025

SCHMIDT, T. R. *A imunidade tributária nos templos de qualquer culto: a hipótese de incidência tributária diante do princípio da laicidade*. 2015. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2015.

SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, J. R. S. *Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto*. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2017. Orientador Eduardo Marcial Ferreira Jardim. Disponível em: <https://adelpa-api.mackenzie.br/server/api/core/bitstreams/ca53a267-c985-4565-af80-a20ddbea8a7c/content>. Acesso em: 19 de mar. 2025.

SILVA, R.. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. Monografia (Especialização em Direito Público). - Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira; Centro de Pesquisa, Pós-graduação e Extensão – Ceppe. BDJur, Brasília, Distrito Federal, 2008. Disponível em: <<http://dspace.stj.jus.br/dspace/handle/2011/16922>>. Acesso em 22 Mar. 2025.

SILVEIRA, P. A. C. V.; BOHN, A. C. E. *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF*. Interesse Público [recurso eletrônico] vol. 17, n. 89. Belo Horizonte, jan./fev. 2015, p. 214-216. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/16567>.

SOBRINHO, A.. *Constituições Brasileiras: Volume 1946*, 3ª Edição. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

SOUSA, M-H. B. de. *Imunidades tributárias: a imunidade dos templos e instituições religiosas*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 2016.

SOUSA, R. G.; ATALIBA, G.; CARVALHO, P. B.. *Comentários ao código tributário nacional*. 2007.

SOUZA, R.. *A imunidade tributária das entidades religiosas e sua abrangência*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 7, n. 3, p. 140-167, 2021.

TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 2ª Edição. Editora Renovar, 2014.

VENANCIO, R. P. *Uma trajetória interrompida: o Arquivo Nacional na legislação republicana, 1889-1937*. Acervo: Revista do Arquivo Nacional, v. 2, n. 1, p. 75-89, jan./jun. 1989. Disponível em: <https://revista.arquivonacional.gov.br/index.php/revistaacervo/article/view/514>. Acesso em: 22 mar. 2025