



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

GABRIEL MENEZES DOS SANTOS

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E O DESVIO DE FINALIDADE: UMA
ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A EXTENSÃO DA NORMA
IMUNIZANTE A ATIVIDADES GERADORAS DE RENDA**

**JOÃO PESSOA
2025**

GABRIEL MENEZES DOS SANTOS

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E O DESVIO DE FINALIDADE: UMA
ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A EXTENSÃO DA NORMA
IMUNIZANTE A ATIVIDADES GERADORAS DE RENDA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Dr. João Cláudio Carneiro de
Carvalho.

**JOÃO PESSOA
2025**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S237i Santos, Gabriel Menezes dos.

A imunidade tributária dos templos e o desvio de finalidade: uma análise da jurisprudência do stf sobre a extensão da norma imunizante a atividades geradoras de renda / Gabriel Menezes Dos Santos. - João Pessoa, 2025.

59 f.

Orientação: João Cláudio Carneiro de Carvalho.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Imunidade tributária. 2. Templos de qualquer culto. 3. Supremo Tribunal Federal. 4. Desvio de Finalidade. 5. Liberdade religiosa. I. Carvalho, João Cláudio Carneiro de. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

GABRIEL MENEZES DOS SANTOS

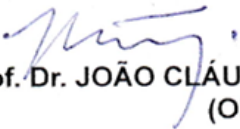
**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E O DESVIO DE FINALIDADE: UMA
ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A EXTENSÃO DA NORMA
IMUNIZANTE A ATIVIDADES GERADORAS DE RENDA**

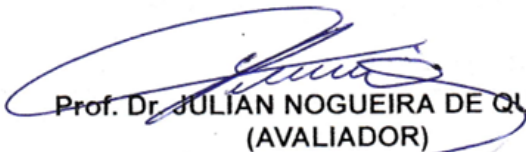
Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

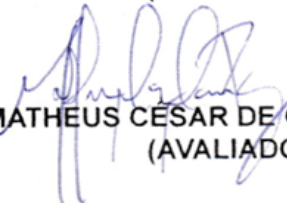
Orientador: Dr. João Cláudio Carneiro de
Carvalho.

DATA DA APROVAÇÃO: 03 DE OUTUBRO DE 2025

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. JOÃO CLÁUDIO CARNEIRO DE CARVALHO
(ORIENTADOR)


Prof. Dr. JULIAN NOGUEIRA DE QUEIROZ
(AVALIADOR)


Prof. MATHEUS CÉSAR DE CARVALHO PONTES
(AVALIADOR)

RESUMO

A imunidade tributária dos templos, prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988, representa uma limitação ao poder de tributar e instrumento de proteção à liberdade religiosa e à laicidade estatal. No entanto, a crescente exploração de atividades econômicas por entidades religiosas suscita insegurança jurídica quanto aos limites dessa proteção, especialmente diante da possibilidade de desvio de finalidade. O presente trabalho analisou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a fim de identificar critérios objetivos capazes de distinguir atividades compatíveis com a finalidade essencial da fé daquelas que configuram atuação econômica autônoma e concorrencial. Conclui-se que a Corte tem buscado parâmetros como a essencialidade da atividade ao culto, a reversão integral dos recursos às finalidades religiosas e a ausência de habitualidade lucrativa, de modo a preservar o equilíbrio entre a proteção constitucional e a ordem econômica. Assim, a pesquisa contribui para maior segurança jurídica, oferecendo balizas interpretativas para a Administração Tributária, os contribuintes e a própria sociedade.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Supremo Tribunal Federal. Desvio de finalidade. Liberdade religiosa.

ABSTRACT

The tax immunity of temples, as provided for in Article 150, VI, "b", of the Federal Constitution of 1988, represents a limitation on the power to tax and an instrument for the protection of religious freedom and state secularism. However, the growing exploration of economic activities by religious entities raises legal uncertainty regarding the limits of this protection, especially given the possibility of a deviation from purpose. This paper analyzed the jurisprudence of the Federal Supreme Court, with emphasis on Extraordinary Appeal No. 562,351, in order to identify objective criteria capable of distinguishing activities compatible with the essential purpose of faith from those that constitute autonomous and competitive economic activity. It is concluded that the Court has sought parameters such as the essentiality of the activity to worship, the full reversion of resources to religious purposes, and the absence of profitable habituality, in order to preserve the balance between constitutional protection and the economic order. Thus, the research contributes to greater legal certainty, offering interpretative guidelines for the Tax Administration, taxpayers, and society itself.

Key-words: Tax immunity. Temples of any cult. Federal Supreme Court. Deviation from purpose. Religious freedom.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC - APELAÇÃO CÍVEL

ADI - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

AP - APELAÇÃO CÍVEL

ART - ARTIGO

ARTS - ARTIGOS

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CTM - CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

G.N - GRIFO NOSSO

IPTU - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

IPVA - IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

IR - IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

ISS - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

ITBI - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS

ITCMD - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

ITR - IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

P - PÁGINA

PP - PÁGINAS

RE - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
2.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	13
2.2 IMUNIDADES, ISENÇÕES E NÃO INCIDÊNCIA.....	15
2.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS.....	19
3. O ALCANCE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	23
3.1 ALCANCE SUBJETIVO: DE "TEMPLO-PRÉDIO" A "TEMPLO-ENTIDADE".	23
3.2 ALCANCE OBJETIVO: PATRIMÔNIO, A RENDA E SERVIÇOS.....	27
3.2.1 A IMUNIDADE SOBRE O PATRIMÔNIO.....	28
3.2.1.1 IPTU.....	29
3.2.1.2 ITR.....	31
3.2.1.3 ITBI.....	33
3.2.1.4 ITCMD.....	35
3.2.1.5 IPVA.....	36
3.2.2 A IMUNIDADE SOBRE A RENDA.....	38
3.2.2.1 IR.....	38
3.2.3 A IMUNIDADE SOBRE SERVIÇO.....	41
3.2.3.1 ISS.....	41
4 O DESVIO DE FINALIDADE COMO LIMITE À IMUNIDADE E OS CRITÉRIOS OBJETIVOS DA JURISPRUDÊNCIA.....	44
4.1 O DESVIO DE FINALIDADE COMO FORMA DE AFASTAR A NORMA IMUNIZADORA.....	44
4.2 ANÁLISE DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NA CARACTERIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS OBJETIVOS DO DESVIO DA FINALIDADE.....	48
4.2.1 SISTEMATIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS OBJETIVOS.....	49
4.2.1.1 NATUREZA DA ENTIDADE E FINALIDADE INSTITUCIONAL.....	49
4.2.1.2 CONEXÃO DIRETA E FUNCIONAL DA ATIVIDADE COM A FINALIDADE ESSENCIAL DA ENTIDADE RELIGIOSA.....	50
4.2.1.3 REVERSÃO INTEGRAL DOS RECURSOS E CARÁTER NÃO HABITUAL DA ATIVIDADE.....	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS.....	55

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária, como limitação constitucional ao poder de tributar, representa uma das mais significativas garantias do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro. Dentre suas diversas manifestações, a imunidade conferida aos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'b', da Constituição Federal, assume especial relevância por ser o instrumento que assegura a materialização da liberdade religiosa e a laicidade do Estado, impedindo que o poder fiscal seja utilizado como forma de embaraçar ou favorecer determinadas crenças.

Outrossim, percebe-se que a aplicação dessa garantia fundamental ocorre de maneira assimétrica. Em um cenário social onde as entidades religiosas diversificam suas fontes de custeio para além dos dízimos e ofertas, torna-se cada vez mais comum a exploração de atividades econômicas como a locação de imóveis, a administração de estacionamentos ou a venda de artigos.

Essa realidade cria uma insegurança jurídica, gerando uma tensão entre o Fisco, que busca coibir o que entende por desvio de finalidade, e as entidades religiosas, que defendem a necessidade de tais atividades para a manutenção de seus fins essenciais.

A presente pesquisa justifica-se, portanto, pela necessidade de buscar clareza e objetividade na interpretação dos limites dessa norma imunizante, oferecendo parâmetros mais seguros tanto para a administração tributária quanto para os contribuintes.

Diante desse contexto de incerteza, a presente monografia busca responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais são os critérios objetivos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para definir se uma atividade com aparente finalidade lucrativa está ou não abrangida pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto?

Para responder a essa questão, o objetivo geral deste trabalho é analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, identificando os parâmetros que definem o alcance da imunidade tributária dos templos sobre suas atividades geradoras de renda.

Para tanto, foram traçados os seguintes objetivos específicos: a) conceituar a imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar;

b) discutir a teoria das finalidades essenciais e do desvio de finalidade à luz da doutrina; e c) examinar as decisões paradigmáticas do STF sobre o tema, com especial enfoque no Recurso Extraordinário 562.351 e no Recurso Extraordinário nº 578.562.

A metodologia empregada para alcançar os objetivos propostos será pautada por uma abordagem qualitativa, uma vez que busca compreender a natureza e as interpretações jurídicas acerca da imunidade tributária frente aos templos de qualquer culto.

No que tange o método científico, houve a necessidade de se adotar o dedutivo, já que a pesquisa partirá da análise de premissas gerais e abstratas, como a norma constitucional da imunidade dos templos (art. 150, VI, 'b', CF) e o princípio da laicidade do Estado, para então aplicá-las à análise de situações concretas, materializadas nos casos específicos julgados pelo Supremo Tribunal Federal que versam sobre a extensão dessa garantia a atividades geradoras de renda.

As ferramentas de pesquisa serão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A primeira se dará por meio da análise da doutrina clássica e contemporânea de Direito Tributário e Constitucional, em livros e artigos científicos, a fim de construir o referencial teórico necessário.

A segunda, de caráter central para este trabalho, consistirá no exame minucioso dos acórdãos e decisões monocráticas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, que constituem o esqueleto de análise para a resposta ao problema de pesquisa.

Ademais, visando apresentar os resultados de forma clara e lógica, o presente trabalho foi estruturado em três capítulos. O primeiro capítulo se dedicará a estabelecer as bases conceituais da pesquisa, abordando os fundamentos teóricos da imunidade tributária dos templos. Nesse contexto, serão explorados os conceitos de imunidade, isenção e não incidência, bem como o alcance subjetivo "templos de qualquer culto" e objetivo "patrimônio, renda e serviços" da norma constitucional.

O segundo capítulo, por sua vez, aprofundará a controvérsia teórica que motiva este estudo. Será analisada a condição imposta pelo § 4º do artigo 150 da Constituição, discutindo-se, com base na doutrina, o que são as "finalidades essenciais" de uma entidade religiosa e como a "teoria da reversão dos resultados" permite a extensão da imunidade a atividades lucrativas. Desse modo, serão

apresentados os limites a essa extensão, como o desvio de finalidade e a consequente violação à livre concorrência.

Por fim, o terceiro capítulo, a parte essencial da pesquisa, se debruçará sobre a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Partindo do estudo detalhado do Recurso Extraordinário nº 562.351 e do Recurso Extraordinário nº 578.562, o capítulo buscará identificar a consolidação do entendimento da Corte em julgados posteriores, para, ao final, sistematizar os critérios decisórios utilizados pelo Tribunal e, assim, responder de forma fundamentada ao problema de pesquisa que guia este trabalho.

2 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A presente monografia visa estudar a imunidade tributária dos templos e o desvio de finalidade, por meio de jurisprudencial sobre a extensão da norma imunizante às atividades geradoras de renda. Para tanto, o ponto de partida é a análise da natureza jurídica da imunidade como uma limitação constitucional ao poder de tributar, expressiva nas relações jurídico-tributárias e decorrente de fatores como a proteção a direitos fundamentais e a garantia da liberdade religiosa. Essa limitação é expressiva nas relações jurídico-tributárias e decorre de diversos fatores, tais como a proteção a direitos fundamentais e a garantia da liberdade religiosa.

Nesse contexto, a imunidade tributária surge como um instrumento para limitar o poder estatal, de modo que o desequilíbrio na relação entre o cidadão e o Poder Público não promova arbitrariedades. É na exigência de tornar essa limitação tangível que as imunidades, com respaldo no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, reforçam a proteção do cidadão.

Ressalta-se que a diferenciação a ser apresentada não possui caráter meramente acadêmico, uma vez que fundamenta a compreensão de como o Supremo Tribunal Federal estabelece critérios objetivos ao analisar se determinada atividade, ainda que com aparência lucrativa, está ou não protegida pela imunidade constitucional.

Posteriormente, busca diferenciar a imunidade de outros institutos e permite garantir a seriedade necessária à relação Estado e contribuinte. Essa diferenciação eleva o status da imunidade tributária, definindo-a como uma previsão constitucional, possibilitando tratamento diferenciado no ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, distinguir isenção, não incidência e imunidade não se trata apenas de questão hermenêutica. Trata-se de entender que, apesar do efeito prático desses institutos ser livrar o cidadão de cumprir uma obrigação tributária, nem todos esses institutos deverão receber o mesmo tratamento por parte da Administração Pública.

Entender a real dimensão da imunidade, para além da simples função de desobrigar o contribuinte, implica analisá-la à luz da teoria do poder constituinte. Isso ocorre em razão de que, em um Estado Democrático de Direito, as mudanças sociais exigem que a Constituição seja acompanhada, e as imunidades estão vinculadas a um núcleo de direitos que não pode ser alterado arbitrariamente.

Por fim, este capítulo evidencia que a imunidade tributária, são verdadeiras limitações materiais ao poder derivado. Ao passo que protegem os direitos fundamentais que elas representam, como a liberdade de crença e de expressão, assegurando a estabilidade e a segurança jurídica no Estado Democrático de Direito.

2.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A relação entre o Estado e o cidadão é permeada em um vínculo bilateral de direitos e obrigações. Para que o Estado possa prover os serviços públicos e garantir os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988 (CF/88), é imperativo que disponha de fontes de custeio. Hodiernamente, a ferramenta contumaz para obtenção dessa fonte é a instituição de tributos, no qual se origina da transferência de valores, do particular, aos cofres públicos, a fim de financiar o bem comum¹.

É nesse sentido que também leciona Caliendo²:

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada por meio de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas.

Dessa forma, é imprescindível que o Estado haja de forma ativa na garantia da tutela dos cidadãos. Entretanto, ocorre que os recursos disponíveis são finitos, o que requer a administração das políticas fiscais, caracterizando a ambiguidade da tributação, ao passo em que retira valores dos próprios tutelados, busca assegurar-lhes proteção e efetividade de direitos.

Outrossim, no que tange a realidade brasileira, é perceptível a presença de um Estado Democrático de Direitos, alicerçado em uma constituição cidadã. Diante disso, diverge dessa característica adotar políticas que gere ônus excessivos ao cidadão, sendo necessário balizas para nortear o poder de tributar do Estado brasileiro.

¹ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

² Caliendo, Paulo. Curso de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

O poder de tributar do Estado não é ilimitado. A fim de proteger o contribuinte de abusos e garantir efetivação da justiça social, que se traduz na distribuição equitativa de bens e serviços públicos³. Nesse contexto, a própria Constituição Federal, em seus artigos 145 a 162, delinea o que se denomina Sistema Tributário Nacional.

Tal sistema se organiza por meio da estruturação de competências da administração direta. Além disso, a competência dos entes federativos, constitucionalmente estabelecidos, se limita por regras e princípios, a fim de delimitar a instituição e cobrança dos tributos existentes.

Dentre os aspectos fundamentais do Sistema Tributário Nacional, ressaltam-se as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, previstas principalmente no artigo 150 da CF/88. Nessa perspectiva, Quintanilha⁴, aduz que:

O poder de criar tributos é uma prerrogativa entregue pelo constituinte ao Estado com o objetivo de permitir a sua manutenção e a consecução do bem comum. Tal poder permite que o Estado retire do contribuinte uma parcela de sua riqueza, sendo invadido em seu patrimônio. Exatamente em razão dessa amplitude do poder de tributar que o constituinte previu na Carta as limitações a esse poder. Elas delimitam a atuação do Estado, por meio de garantias concedidas ao cidadão pelo constituinte. O núcleo de limitações é o art. 150 da Carta, que transpõe para o Direito Tributário os direitos e garantias fundamentais do cidadão [...]

Diante disso, é evidente que tais barreiras não só garantem as liberdades individuais e o bem comum, como também afastam quaisquer arbitrariedades por parte dos Estado em face do cidadão. É nesse contexto que a Carta Magna estabelece princípios e imunidades que balizam os critérios orientadores do exercício do poder de tributar do Estado.

À vista disso, o que se pode concluir é que essas balizas promovem limitações ao poder de tributar. Ao observar o contexto sociocultural brasileiro, a relação fisco e contribuinte é permeada por assimetria e desconfiança, já que se apresenta como uma forma de pagamento compulsivo objetivando afastar ação

³ Caliendo, 2019.

⁴ QUINTANILHA, Gabriel S. Manual de Direito Tributário - Volume Único - 5ª Edição 2025. 5. ed. Rio de Janeiro: Método, 2025. E-book. p.87. ISBN 9788530997137. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530997137/>. Acesso em: 23 ago. 2025.

repressiva do Estado⁵. Assim, tal relação é estruturada de forma que não estimula o fortalecimento de uma cidadania tributária.

Ademais, isso ocorre em razão da característica da norma tributária. A norma tributária se apresenta em contexto de rejeição social, ou seja, ela só é adimplida pelos cidadãos não por convicção moral, mas pela punição que as cercam⁶. É nesse cenário que requer exonerações em face do contribuinte, de modo a promover minimamente uma reconciliação com o Estado.

Tal cenário só pode ser garantido por meio das balizas discutidas. Entretanto, requer dessas balizas efetividades claras e inequívocas, de maneira que o cidadão seja capaz de assimilar a limitação do poder estatal. Assim, essa característica só pode ser percebida nas imunidades, já que são institutos palpáveis relevantes nesse contexto, por representar uma limitação constitucional expressa ao poder de tributar⁷.

Isso posto, se destacam as imunidades por representar uma forte limitação ao poder de tributar, pois são hipóteses de não arrecadação tributária qualificadas, definidas diretamente pelo texto constitucional por razões de ordem política, social ou religiosa. Nessa perspectiva, cabe a necessidade de conceituá-la e diferenciá-la de outros institutos, objeto de aprofundamento da seção seguinte.

2.2 IMUNIDADES, ISENÇÕES E NÃO INCIDÊNCIA

É certo que a imunidade tributária se apresenta como uma forma de limitação do poder de tributar, uma vez que afasta a exigência do crédito tributário. Nesse sentido, é válido ressaltar que, apesar da imunidade ser um importante instituto exonerativo, não o único a impossibilitar o Estado de adentrar na vida do cidadão e promover o efeito prático de não pagamento.

Nesse cenário, torna-se essencial delimitar e diferenciar a imunidade da não incidência e da isenção. Essa necessidade decorre da confusão que se opera no âmbito jurisprudencial e doutrinário⁸, diante desses institutos exoneratórios.

⁵ ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1998. Prefácio de Bernardo Ribeiro de Moraes

⁷ Caliendo, 2019.

⁸ Harada, Kiyoshi. *Imunidade, não incidência e isenção*. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2020.

Desse modo, requer introduzir a diferença entre esses três institutos. Segundo Hugo de Brito⁹, temos que:

Imunidade, isenção e não incidência são figuras que se assemelham em seu principal efeito: a configuração de qualquer uma das três faz com que o tributo não seja devido. Apesar disso, há distinções teóricas significativas e que podem ter importantes desdobramentos práticos.

Ante o conceito exposto, é perceptível que a similaridade dos institutos incide na característica de inviabilizar a cobrança do tributo, no entanto a natureza jurídica e a forma em que cada um está posto no ordenamento jurídico brasileiro, impedem que sejam confundidos ou tratados como sinônimos.

No que concerne à isenção, essa possui uma característica singular em relação aos demais institutos, já que a isenção é um benefício jurídico que consiste na dispensa do pagamento do tributo a ser recolhido¹⁰. Além disso, a isenção requer previsão legal específica em sede de legislação infraconstitucional¹¹.

A título exemplificativo, o ordenamento jurídico brasileiro conta com a Lei nº 7.713/88, a qual promoveu alterações na legislação do Imposto de Renda e, em seu conteúdo normativo, estabeleceu hipóteses específicas de isenção. Vejamos:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

Observa-se, portanto, que a isenção se evidencia através de de um critério objetivo, em que aplicação corresponde a expressa previsão normativa. Nesse

⁹ Segundo, 2019, p.123

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

¹¹ Segundo, 2019.

contexto, na Lei nº 7.713/88 o critério objetivo é a vulnerabilidade do contribuinte, não sendo mera generosidade do Estado.

Essa abordagem revela uma função extrafiscal do tributo, onde a isenção é utilizada como instrumento de política social para proteger a dignidade e o mínimo existencial de contribuintes em situação de vulnerabilidade. Contudo, a rigidez do rol taxativo da lei pode gerar debates sobre isonomia, ao deixar de fora outras doenças igualmente graves, o que demonstra os limites da atuação do legislador infraconstitucional nesse campo.

Dessa forma, ao lado das hipóteses específicas previstas na Lei nº 7.713/88, o art. 176 do Código Tributário Nacional reafirma a natureza eminentemente legal da isenção. Se não, vejamos:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

A leitura conjunta da Lei nº 7.713/88 e do art. 176 do CTN permite concluir que a isenção não decorre de liberalidade ou ajuste contratual, submete-se a manifesta previsão legal, com premissas objetivas. Nesse sentido, Paulo Caliendo¹² adiciona que:

não existe uma norma autônoma de isenção que afaste a norma de tributação ou que lhe modifique. [...] Trata-se de uma lei ou de um outro veículo normativo que altera a composição da norma de incidência tributária.

Enquanto a isenção parte de uma edição da norma tributária, promovendo a exoneração em hipóteses legalmente delimitadas, a imunidade se apresenta como limitadora da competência do Estado no momento de tributar. À vista disso, tal distinção pode ser percebida na jurisprudência do TJRS¹³, nota-se:

¹²Caliendo, 2019, p.1093.

¹³ Rio grande do Sul, TJRS, AP: 50050624020218210033 SÃO LEOPOLDO, Relator.: Marilene Bonzanini, Data de Julgamento: 19/12/2022, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: 19/12/2022.

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IPTU. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. IGREJA NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE . EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 116/2022. ART. 156, § 1º-A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL . PRECEDENTES DESTA CORTE.

As imunidades devem ser interpretadas, não de modo restritivo, mas ampliativo, a fim de conferir máxima efetividade às normas constitucionais, em especial aquelas que constituem garantias aos direitos fundamentais.

A partir dessa lógica, a imunidade, **enquanto projeção dos direitos fundamentais do contribuinte**, só deve ser afastada mediante prova contundente em sentido contrário produzida pela fazenda, o que não ocorreu no caso concreto [...]

APELO PROVIDO.

A decisão do TJRS é emblemática ao destacar uma diferença fundamental de hermenêutica: enquanto a isenção se submete à legalidade estrita, a imunidade, por ser uma projeção de direitos fundamentais, exige uma interpretação ampliativa para garantir sua máxima efetividade. Isso reforça seu status constitucional superior.

Outrossim, o terceiro instituto alvo de confusão é a não incidência tributária, já que está inserida em uma área de controvérsia interpretativa. Diante das imunidades, que se apresentam como limites de competência, e a isenção que é uma exoneração objetiva estabelecida por lei infraconstitucional, surge a necessidade de diferenciar a hipótese em que o próprio fato gerador não se submete à tributação.

Nesse sentido, Hugo de Brito¹⁴ disserta que:

A não incidência abrange todas aquelas situações não descritas na lei como sendo tributadas. Trata-se de mera decorrência lógica da enumeração legal das hipóteses de incidência: por exclusão, o que não está legalmente indicado como sendo tributável configura uma hipótese de não incidência.

Depreende-se, portanto, que enquanto os demais institutos estão expressamente previstos, a não incidência deriva da ausência de previsão tributária diante de um fato. Logo, o fato não está retratado como gerador da obrigação tributária.

¹⁴ Hugo de Brito, 2019, p. 124.

Desse modo, percebe-se que, embora imunidade, isenção e não incidência estejam relacionados ao efeito de afastar a exigência do tributo, confundir esses institutos não representa mero equívoco. Definidas as relevantes diferenças de outros institutos que promovem exonerações, ou seja, não sujeição do contribuinte à imposição de tributos, requer definir os contornos da imunidade tributária.

A definição desses contornos permite compreender como o instituto orienta a delimitação de seus limites de aplicação, especialmente em relação a atividades geradoras de renda, cuja análise demanda a utilização de critérios objetivos.

2.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS

O instituto das imunidades se impõe no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que são balizas constitucionais que guiam o poder de tributar do Estado. Entender a sua distinção de outros institutos que exoneram a obrigação, não é suficiente para sua caracterização. Para tanto, é necessário observar sua essência e como as imunidades se comportam na estrutura normativa brasileira.

É importante, a priori, definir que sociedade brasileira vive em constante modificação, necessitando que o sistema jurídico acompanhe tal evolução. Nesse cenário, a própria Constituição Federal admite alterações para se adequar à realidade social, ainda que tais mudanças não ocorram de forma irrestrita.

Para compreender tal afirmação, é necessário recorrer à teoria do poder constituinte. A restrição quanto às alterações movidas em face da CF/88, esbarram em um núcleo essencial e imutável, protegido contra a ação do poder constituinte derivado reformador¹⁵.

Tal limitação é vista sob o aspecto material ao poder de reforma, sendo denominada como cláusulas pétreas¹⁶. Previstas no art. 60, § 4º, CF/88, representam os pilares do Estado Democrático de Direito. Dentre eles, destaca-se o inciso IV, que veda a deliberação sobre proposta de emenda tendente a abolir "os direitos e garantias individuais".

¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹⁶ Ibid.

É precisamente neste ponto que se insere a discussão sobre as imunidades, já que são “normas negativas de competência tributária”¹⁷, sem que tenham um fim em si mesmas. Nessa perspectiva, cabe ressaltar que não se esgotam em si, uma vez que tutelam direitos e garantias fundamentais pertencentes ao núcleo essencial da Carta Magna.

Diante disso, Roque Carrazza¹⁸ disserta que:

[...] a imunidade cria, em favor das pessoas envolvidas, direito subjetivo de exigir que o Poder Público se abstenha de cobrar-lhes certos tributos. Assim como as pessoas têm o direito de pagar apenas o tributo previsto em lei, têm o direito de não pagar o tributo do qual estão constitucionalmente imunes.

Por meio de Carrazza, compreende-se que a imunidade não corresponde a simples ausência de tributação, mas configura verdadeiro direito subjetivo público, pelo qual o cidadão pode exigir a abstenção do Estado.

Essa perspectiva inverte a lógica da relação fiscal, uma vez que não é o Estado quem concede um favor, mas o cidadão quem detém um poder oponível ao Fisco, derivado diretamente do núcleo essencial da Constituição. Desse modo, qualquer tentativa de restringir esse direito não representa apenas uma questão tributária, mas configura afronta direta a uma garantia fundamental imutável.

Considerando o tema desta monografia, requer destacar a imunidade dos templos de qualquer culto, no art.150, VI, “b”, como exemplo mais claro de uma garantia assecuratória. Tal imunidade não visa a proteção da igreja, enquanto ente organizador de cultos.

O propósito é garantir a proteção e viabilizar o exercício de um direito fundamental: à liberdade de consciência e de crença. Nesse aspecto, Carrazza leciona que “esta imunidade representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII, da CF”¹⁹.

Ainda sob esse viés, o STF através da ADI nº 939²⁰, defende que:

¹⁷ Pulsen, 2017, p.108.

¹⁸ Carrazza, 2013, p.825

¹⁹ Carrazza, 2013, p.852.

²⁰ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7 DF. Relator: Ministro Sydney Sanches. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. Diário de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 1994. Ementário nº 1737-02.

a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira em favor dos organismos sindicais, representativos das categorias profissionais, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das instituições educacionais ou assistenciais e dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI), compromete, em última análise, o próprio exercício da liberdade de consciência, da liberdade de manifestação do pensamento e da liberdade de associação, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida.

Percebe-se, portanto, que as imunidades tributárias impossibilitam o Estado de utilizar o poder de tributar como forma de restringir, controlar ou inviabilizar direitos e garantias individuais. É a clara proteção, diante do tema proposto por esta monografia, para a plena manifestação da fé e para a efetivação da laicidade estatal.

A decisão do STF na ADI 939 é categórica ao estabelecer um vínculo indissociável entre a imunidade tributária e o exercício de liberdades fundamentais como a de consciência, expressão e associação. Ao fazê-lo, o tribunal não apenas protege os templos, mas blinda o próprio pilar do pluralismo em um Estado democrático de direito, impedindo que o poder de tributar seja usado como uma ferramenta de controle ou supressão de entidades e ideias.

Além disso, ainda que sua natureza jurídica seja de limitação ao poder de tributar, já que exclui a competência do Estado de forma preventiva, quando este for legislar em matéria tributária. Requer identificá-la como parte das garantias fundamentais, de modo que promova limites materiais ao poder constituinte derivado.

Considerando esse viés, Paulsen²¹ disserta:

A importância de tomar uma imunidade como garantia fundamental está em lhe atribuir a condição de cláusula pétrea inerente aos direitos e garantias fundamentais, nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição Federal[...] não podendo ser revogada nem restringida pelo poder constituinte derivado

Diante do exposto, prevalece o entendimento de que a imunidade tributária, além de ser uma exclusão de competência, deve ser observada como uma cláusula pétrea. Assim, impossibilitando arbitrariedade em seu tratamento dentro do

²¹ Paulsen, 2017, p.108.

ordenamento jurídico brasileiro, conferindo estabilidade e segurança jurídica aos cidadãos.

Urge, portanto, a necessidade de entender que as imunidades tributárias, sobretudo as relacionadas aos templos de qualquer culto, permite a efetivação de direitos individuais e coletivos. Assim, partindo da ideia de proteção constitucional, requer a promoção de uma análise complexa do seu alcance em relação aos templos de qualquer culto.

Nesse ponto, inicia-se o diálogo com o problema de pesquisa desta monografia. Ao reconhecer a imunidade dos templos como verdadeira cláusula pétrea, o STF passa a enfrentar casos concretos em que atividades aparentemente lucrativas são questionadas, adotando critérios objetivos para verificar se há ou não desvio da finalidade essencial protegida.

3. O ALCANCE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Vencida as questões preliminares, é necessário destacar uma das características no âmbito jurídico, as soluções sempre se condicionam às circunstâncias do caso concreto. Para que a imunidade dos templos produza seus efeitos, será indispensável analisar seus alcances, ou seja, quais os limites da imunidade diante da relação organização religiosa e o ente federativo. Desse modo, se no capítulo anterior comentou-se a “limitação do poder de tributar”, agora será necessário delimitar quem é o sujeito protegido (alcance subjetivo) e quais bens, rendas e serviços são por ela alcançados (alcance objetivo).

A análise desses alcances também contribui diretamente para responder ao problema de pesquisa, uma vez que o STF utiliza a definição de quem é o sujeito protegido e de quais bens, rendas e serviços são alcançados pela norma como critérios objetivos para resolver casos em que se discute a presença de atividade lucrativa.

Neste capítulo, busca-se apresentar o alcance subjetivo da imunidade dos templos de qualquer culto, com o intuito de definir o sujeito a quem essa proteção se dirige, a partir da análise doutrinária e jurisprudencial. Ademais, ao delimitar quem é o beneficiário da imunidade, impõe-se igualmente a necessidade de esclarecer o objeto sobre o qual ela recai.

3.1 ALCANCE SUBJETIVO: DE "TEMPLO-PRÉDIO" A "TEMPLO-ENTIDADE"

A religião exerce influência na conduta humana desde as primeiras organizações sociais. Tal influência permitiu sua manifestação para além da esfera espiritual, alcançando distintos contextos sociais, de maneira que obteve reconhecimento político e legislativo em diversos momentos da história mundial.

Ocorre que esse reconhecimento se apresentou de maneira interdependente. Nesse sentido, observou-se nas mais variadas civilizações que a religião, a justiça e a política se entrelaçavam de modo que muitas vezes se confundem, levando as instituições refletirem concepções religiosas, originando diversos conflitos.

Sob essa análise, é imperativo dizer que a religião, enquanto uma das formas de expressão da fé, constitui-se a partir do livre-arbítrio dos seres humanos.

Isto é, diversas vezes se tornou alvo de conflitos e perseguições, evidenciando a necessidade de assegurar sua proteção como direito humano fundamental.

Diante das percepções levantadas a respeito da imunidade tributária, destaca-se a sua natureza jurídica. Enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade dos templos de qualquer culto apresenta-se, também, como um instrumento de proteção à liberdade religiosa do cidadão.

Ademais, Schoueri defende que “ o elemento axiológico da imunidade encontra-se, obviamente, no princípio da liberdade religiosa, base do Estado contemporâneo, assim consagrado entre os direitos e deveres individuais”²².

Sob enfoque jurídico, a Constituição Federal²³ impõe:

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; [...]

Da conjugação entre o conteúdo normativo e a reflexão encontrada na doutrina, depreende-se o entendimento de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não se limita a estabelecer restrições à competência tributária do Estado, mas também representa um instrumento de salvaguarda de direitos individuais consagrados pela Constituição Federal de 1988, especialmente no que se refere à liberdade religiosa.

Doravante, no que diz respeito ao alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, é necessário reconhecer que tal instituto reflete, simultaneamente, a proteção da liberdade religiosa e a limitação da competência tributária estatal. Trata-se, portanto, de uma garantia que possui conteúdo jurídico-tributário, voltado à salvaguarda de direitos fundamentais. Essa dimensão encontra-se positivada no artigo 150, VI, b, da Constituição Federal²⁴, que estabelece:

²² Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

²³ Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

²⁴ Brasil, 1988, art. 150.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; [...]

Assim, a concepção de templo não pode ser restritiva cabendo interpretação teleológica na máxima efetivação dos direitos individuais. Nesse sentido, na busca de eliminar qualquer literalismo, a redação da alínea “b” sofreu modificações por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, alterando “templos de qualquer culto” para “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes”.

Tal modificação se fez essencial para proteção do sujeito beneficiário da imunidade. Na redação anterior a efetivação do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença estava ameaçada, já que poderia traduzir a idéia de proteção ao “templo”, estritamente ao edifício, à construção física onde se realizam as cerimônias e os rituais religiosos.

Nesse sentido, a razão do dispositivo, segundo Carrazza²⁵:

A ratio essendi destes dispositivos é garantir a todas as pessoas sua religiosidade e, mais que isso, permitir que a divulguem e manifestem livremente. A Constituição conferiu-lhes a titularidade ativa do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa.

Sob essa ótica, se apenas a construção estivesse protegida da tributação, promoveria máculas à titularidade ativa do cidadão. Desse modo, uma entidade religiosa é uma organização complexa, dotada de personalidade jurídica, que transcende as paredes de seu local de culto, não permitindo proteção meramente simbólica.

Assim, quando a nova redação expressou “entidade” e “templo”, reforçou o caráter democrático e pluralista da proteção constitucional. Ao utilizar ambos os termos, permitiu-se estabelecer uma cláusula de isonomia e neutralidade, vedando expressamente que o Estado estabeleça distinções e limite a imunidade dos templos de qualquer culto.

²⁵ Carrazza, 2013, p.853.

Definido o alcance normativo da imunidade, necessita-se delimitar a expressão “qualquer culto”. Isso posto, o diploma busca a garantia do direito fundamental, entretanto a imunidade estabelecida deve observar até que ponto aquela entidade templo corresponde tão somente à expressão da fé.

A questão levanta controvérsias, especialmente quando se trata de entidades situadas em um espaço ambíguo. Tal ambiguidade decorre da confusão que a sociedade, muitas vezes, faz ao tentar distinguir se uma instituição atua como filosofia de vida, fraternidade ou religião.

À luz disso, o Supremo Tribunal Federal²⁶ (STF) se posiciona:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART . 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART . 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO . RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I- O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II- Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos . Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III - A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, **é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.** IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (grifo nosso)

Ademais, Paulo de Barros Carvalho²⁷ entende que:

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os

²⁶ Brasil, STF - RE: 562351 RS, Relator.: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012

²⁷ Carvalho, 2019, p.251.

limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize.

Dessa forma, não basta apenas alegar ser uma entidade religiosa, não é apenas a idéia de promover qualquer culto. A garantia da imunidade tributária requer da organização a expressão da fé, ou seja, que se professa qualquer religião, é o sentido estrito de culto.

Fica evidente, portanto, que a delimitação do sujeito da imunidade religiosa é um exercício hermenêutico complexo, que exigiu evolução doutrinária e jurisprudencial, a fim de promover a superação de uma visão literal e alcançar a teleologia da norma.

Ao se firmar a concepção do 'templo-entidade' e se reafirmar a laicidade estatal na proteção a 'qualquer culto', o ordenamento jurídico estabeleceu as premissas fundamentais de quem é o titular dessa garantia constitucional. Ademais, permite que a limitação do Estado no momento de tributar seja tangível.

Esse desenvolvimento jurisprudencial é um importante passo para o enfrentamento de hipóteses mais complexas, como aquelas em que o templo desenvolve atividades que podem gerar receita. Nesses casos, o STF se vale desses parâmetros subjetivos para estabelecer critérios objetivos que confirmem ou afastem a proteção da imunidade.

Apesar disso, a definição do sujeito permite introduzir o alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. Verifica-se que a eficácia real da imunidade depende, também, da compreensão de seu alcance objetivo, ou seja, da análise detalhada dos elementos patrimoniais, de renda e de serviços que são efetivamente protegidos pela Constituição Federal, o que passa a ser o foco desta investigação.

3.2 ALCANCE OBJETIVO: PATRIMÔNIO, A RENDA E SERVIÇOS

O alcance significa a extensão da imunidade tributária, entendida como o limite em que o Estado não pode instituir tributos sobre o ente imune. Isso posto, por se tratar de uma regra de exclusão de competência ²⁸, a instituição de tributo sobre o

²⁸ Pulsen, 2017.

ente imunizado configura conduta incompatível com a ordem constitucional, requer-se.

Todavia, “qualquer que seja a imunidade, implica ela uma exceção à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos os membros desta”²⁹. Nesse sentido, essa exclusão não pode ocorrer de maneira irrestrita, devendo observar os contornos fixados pela própria Constituição, a fim de evitar distorções em seu propósito.

O § 4º do art. 150 da Carta Magna³⁰, traça os alcances da imunidade dos templos. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir **impostos** sobre:

[...]

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

[...]

§ 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. (g.n)

O primeiro limite definido pela Constituição é quanto à espécie tributária. Nesse sentido, considerando que o tributo é gênero, o constituinte retirou do Estado a competência sobre uma de suas espécies. Assim, a imunidade tributária assegura proteção aos templos quando se trata da incidência de impostos.

Outrossim, especificar qual espécie tributária não atinge os templos, não é o suficiente. Para tanto, houve a necessidade de traçar limites objetivos, a fim de afastar uma proteção irrestrita. Logo, a proteção alcança impostos que compreendem tão somente o patrimônio, a renda e os serviços dos templos.

3.2.1 A IMUNIDADE SOBRE O PATRIMÔNIO

No que diz respeito ao alcance objetivo da imunidade religiosa, o primeiro limite apresentado pelo art.150, § 4º da CF/88 é o "patrimônio". No âmbito do direito,

²⁹ Schoueri, 2019, p.791.

³⁰ Brasil, 1988, art. 150.

o conceito de patrimônio é amplo, abrangendo o conjunto de bens e direitos de valor econômico que integram o acervo de uma pessoa, seja ela física ou jurídica.

Outrossim, no contexto das entidades religiosas, considera-se os bens imóveis e bens móveis diretamente relacionados a sua finalidade. A norma imunizante, portanto, estabelece uma vedação à tributação que tenha como fato gerador a mera titularidade ou propriedade desses bens. A eficácia dessa proteção se manifesta concretamente no afastamento de impostos específicos, cuja hipótese de incidência está diretamente ligada à propriedade.

Urge a necessidade de tratarmos de cada um dos impostos relacionados ao patrimônio no sistema tributário brasileiro. Tal análise se impõe para compreender a interação entre os templos e seus respectivos fatos geradores, bem como a forma pela qual o mecanismo imunizante efetivamente atua diante deles.

Assim, cabe destacar os seguintes impostos: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD), imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI) e imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).

3.2.1.1 IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) tem seu fato gerador definido pelo art. 32 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece a incidência sobre “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”. Para tanto, percebe-se uma interpretação ampliativa na caracterização do fato gerador.

Além disso, IPTU caracteriza-se por dois elementos essenciais: propriedade e localização.

A propriedade refere-se ao direito real que confere ao titular o poder de usar, gozar e dispor do bem. Ainda, destaca-se que a propriedade, por sua vez, é a área de solo que compõe a propriedade da entidade, independentemente da existência de edificações sobre o terreno, já que o constituinte define como predial ou territorial³¹. Por fim, a localização é o critério que delimita a incidência do imposto,

³¹ Paulsen, 2017.

exigindo que o imóvel esteja situado em zona urbana, condição necessária para a caracterização do IPTU.

Ademais, é válido ressaltar que se trata de um imposto cuja competência foi conferida pela CF/88, em seu art. 156, I, aos Municípios. Nesse contexto, a relação ocorre entre as entidades religiosas e os respectivos municípios nos quais seus templos estão situados.

No tocante à forma de cobrança do IPTU, observa-se que o imposto admite aplicação de critérios de progressividade e seletividade. Sob esse viés, Leandro Paulsen³² disserta:

O IPTU é considerado um imposto real, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente, e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo. Mesmo assim, a Constituição expressamente **autoriza sua progressividade tanto por razões meramente arrecadatórias ou fiscais como para fins extrafiscais**. O art. 156, § 1º, com a redação que lhe deu a EC 29/01, autoriza a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, bem como a **sua seletividade, de modo que tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização** e o uso. (g.n)

Assim, é indispensável, para a compreensão da interação do IPTU com as entidades religiosas, a análise da jurisprudência. Nesse sentido, o TJRS³³ entende que:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IPTU. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. IGREJA NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE . EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 116/2022. ART. 156, § 1º-A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL . PRECEDENTES DESTA CORTE.

As imunidades devem ser interpretadas, não de modo restritivo, mas ampliativo, a fim de conferir máxima efetividade às normas constitucionais, em especial aquelas que constituem garantias aos direitos fundamentais.[...]

Desimporta **para o reconhecimento da imunidade tributária o fato da entidade religiosa ser proprietária ou mera locatária do imóvel**, notadamente porque, consoante disposição expressa do art. 130 do CTN, o contribuinte do IPTU, por se tratar de obrigação propter rem, é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio, ou o seu possuidor a qualquer título (art.

³² Paulsen, 2017, pp.321-322.

³³ Rio Grande do Sul, TJRS, 2022.

34 do CTN). Ademais, não se pode perder de vista que, a partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional 116/2022, o art. 156 da Constituição Federal passou a prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), **ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel**.

APELO PROVIDO. (g.n)

Resta evidente que o fato gerador do IPTU, embora relacionado à propriedade e localização, com previsão constitucional de progressividade e seletividade, não gera obrigação tributária. Nesse sentido, como a imunidade garante um direito fundamental, percebe-se um desenvolvimento legislativo, consolidado com a jurisprudência, em que se preza pela interpretação teleológica.

A responsabilidade pelo pagamento do IPTU, embora do proprietário, não constitui obstáculo ao exercício da fé. Por essa razão, a imunidade recai, ainda que o imóvel seja locado, é uma proteção necessária para garantir a exclusão da competência do Município.

Para o presente trabalho, faz-se necessária a percepção do alcance da imunidade na relação entre o IPTU e as entidades religiosas. É evidente que esse alcance se estende enquanto o templo cumpre a sua finalidade, não sendo possível a cobrança do imposto, ainda que decorrente de relação contratual, desde que evidenciada a destinação religiosa.

3.2.1.2 ITR

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (ITR) tem seu fato gerador definido pelo art. 29 do CTN, que estabelece a incidência sobre “propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município”. Para tanto, percebe-se uma interpretação ampliativa na caracterização do fato gerador, de maneira a alcançar aqueles que agem como proprietário³⁴.

Além disso, o ITR, assim como o IPTU, caracteriza-se por dois elementos essenciais: propriedade e localização.

A propriedade refere-se ao direito real que confere ao titular o poder de usar, gozar e dispor do bem. Ainda, destaca-se que a propriedade, no ITR, por sua

³⁴ Segundo, 2019.

vez, considera apenas o imóvel em estado natural³⁵. Por fim, a localização é o critério que delimita a incidência do imposto, exigindo que o imóvel esteja situado em zona rural³⁶, condição necessária para a caracterização do ITR.

Ademais, é válido ressaltar que se trata de um imposto cuja competência foi conferida pela CF/88, em seu art. 152, VI, a União. Nesse contexto, a relação ocorre entre as entidades religiosas e a União, desde que a entidade religiosa na zona rural.

No tocante à forma de cobrança do ITR, observa-se sua extrafiscalidade como ferramenta de garantia da função social³⁷. Assim como o IPTU, o ITR admite aplicação de critérios de progressividade. Sob esse viés, Hugo de Brito³⁸ expõe que:

[...] nos termos do art. 153, § 4º, I, da CF, o ITR **deverá ser progressivo e ter suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas**, e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. (g.n)

Assim, é indispensável, para a compreensão da interação do ITR com as entidades religiosas, a análise da jurisprudência. Nesse sentido, o TRF-4³⁹ entende que:

IMUNIDADE. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS 'B' E 'C' DA CF. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. MITRA DA ARQUIDIOCESE DE PORTO ALEGRE. - As alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF devem ser interpretadas com base no § 4º do mesmo artigo. **Ainda que a Mitra não pudesse ser beneficiária da imunidade com base na alínea 'b' (templos de qualquer culto), estaria abarcada pela regra imunizante da alínea 'c' (patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), desde que relacionados com suas finalidades essenciais (§ 4º).** Isso porque, além de ser reconhecida como entidade de assistência social, os imóveis rurais sobre os quais postula a imunidade do ITR são utilizados para produção de hortifrutigranjeiros distribuídos entre suas mantidas (seminários, igrejas e etc) para consumo próprio e distribuída entre a comunidade carente através de doações e

³⁵ Paulsen, 2017.

³⁶ Segundo, 2019.

³⁷ Ibid

³⁸ Segundo, 2019, p.251.

³⁹ Brasil, TRF-4, AC: 8583 RS 2002.71 .00.008583-3, Relator.: MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Data de Julgamento: 16/03/2005, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 06/04/2005

refeições . Não vislumbro a necessidade de que essa produção seja somente utilizada para os fins assistenciais a que se dispõe a apelante, diferentemente do juízo a quo. É indispensável para o implemento dos objetivos da autora proporcionar aos que neste trabalho estão engajados o respectivo sustento, visto se tratar de pessoas que renunciaram ao seu patrimônio pessoal. (g.n)

Diante disso, o fato gerador do ITR, embora relacionado à propriedade e localização, com previsão constitucional de progressividade, não gera obrigação tributária. Nesse contexto, é válido destacar que a imunidade se posiciona entre o contribuinte e a União, tendo em vista sua natureza jurídica.

A responsabilidade pelo pagamento do ITR, embora do proprietário e daqueles que figuram como proprietário⁴⁰, não deve embaraçar o exercício da fé. Por essa razão, a imunidade recai, ainda que o imóvel seja locado em zona rural, garantia obtida a partir da exclusão do poder de tributar da União.

Assim, a decisão do TRF-4 sobre o ITR é particularmente pertinente, pois expande o conceito de 'finalidade essencial' para incluir atividades de subsistência (produção de hortifrutigranjeiros para consumo). Isso demonstra que a análise do STF e dos tribunais não se restringe ao culto em si, mas abrange atividades-meio que garantem a manutenção da entidade e de seus membros.

3.2.1.3 ITBI

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) exige, inicialmente, algumas considerações introdutórias. Originalmente disciplinado nos arts.35 a 42 do CTN, o tributo era tratado em conjunto com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a cisão entre ambos, sendo atribuída competência aos municípios para instituir o ITBI, (CF/88, art. 156, II), e aos estados para instituir o ITCMD⁴¹.

Para uma análise mais precisa, impõe-se observar a legislação local, notadamente o Código Tributário do Município de João Pessoa, que define o fato

⁴⁰ Segundo, 2019.

⁴¹ Ibid.

gerador, o contribuinte e demais elementos estruturantes do imposto. Dessa forma, o Código tributário⁴² de João Pessoa dispõe que:

Art. 147. Ficam instituídos, no âmbito do Município de João Pessoa, os seguintes tributos:

I - IMPOSTOS:[...]

c) sobre a Transmissão Inter-Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição - ITBI [...]

Art. 199. O ITBI e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre bens imóveis por natureza ou acessão física, exceto os de garantia, como definidos na Lei Civil [...]

Art. 201. Considera-se ocorrido o fato gerador do ITBI:

I - nos casos de transmissão da propriedade ou de direitos reais sobre bens imóveis, no momento do registro do título aquisitivo no Cartório de Registro de Imóveis respectivo [...]

Art. 203. São contribuintes do ITBI:

I - o adquirente, nos casos de transmissão da propriedade ou de direitos reais sobre bens imóveis;

II - o cessionário, nos casos de cessão de direitos relativos às transmissões descritas no inciso anterior;

III - cada um dos permutantes, nos casos de permuta [...]

Conforme se depreende do diploma municipal, o ITBI pressupõe requisitos essenciais: a existência de uma transferência onerosa, ocorrida entre vivos, de bens imóveis, no momento do registro do título aquisitivo no Cartório de Registro de Imóveis respectivo.

Além disso, através da leitura do CTM de João Pessoa e o entendimento doutrinário, “o ITBI também pode incidir sobre a transmissão de direitos reais sobre o imóvel (p. ex., enfiteuse, direitos inerentes à condição de promitente comprador, direito de superfície, usufruto etc.)⁴³.

A lei local também estabelece que o contribuinte, em alguns casos, é o adquirente do bem transmitido. Assim, se uma igreja adquire um imóvel de um particular, em tese, incumbiria a ela o pagamento do tributo. Todavia, nessa relação

⁴² JOÃO PESSOA - PB. Código Tributário Municipal. Lei Nº 53 DE 23/12/2008. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=175225>. Acesso em: 38/08/2025.

⁴³ Segundo, 2019, p. 440.

entre o Município e a entidade religiosa, percebe-se a barreira jurídica da imunidade tributária, que impede a incidência do ITBI.

3.2.1.4 ITCMD

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) assim como o ITBI, originalmente, era disciplinado nos arts.35 a 42 do CTN, o tributo era tratado em conjunto com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a cisão entre ambos, sendo atribuída competência aos estados para instituir o ITCMD (art. 155, I, da CF/88), utilizando-se do CTN no que couber⁴⁴.

Superada a questão de competência, levanta-se a questão quanto ao fato gerador do ITCMD. Diferente do ITBI, este resta caracterizado no momento em que houver a transmissão decorrente de morte ou de doação de quaisquer bens e direitos, desde que não onerosa⁴⁵.

Além disso, a doutrina defende que não havendo onerosidade, é possível perceber a incidência do ITCMD nas relações *inter vivos*, a partir da caracterização de doações⁴⁶.

Diante desse panorama, considerando que o ITCMD possui natureza de imposto incidente sobre o patrimônio, impõe-se a análise da jurisprudência, a fim de verificar de que modo tal exação se relaciona com a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto. Assim, o TJDF⁴⁷ decidiu que:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ITCMD . TEMPLO DE QUALQUER CULTO. ENTIDADE RELIGIOSA. **VINCULAÇÃO DO BEM À FINALIDADE RELIGIOSA**. PRESUNÇÃO . SENTENÇA MANTIDA. 1. Apelação contra sentença em que foram julgados procedentes os pedidos de reconhecimento da existência de imunidade tributária, anulação de decisão administrativa e repetição do indébito relativo ao ITCMD. 2 . A fim de assegurar o direito à liberdade de crença e de prática religiosa, previsto no art. 5º, VI, da CF/88, o art. 150, VI, alínea b, também da CF, confere imunidade tributária aos templos de qualquer culto.

⁴⁴ Segundo, 2019.

⁴⁵ Paulsen, 2017.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Distrito Federal, TJDF, AC: 20160110382599 DF 0015792-12.2016.8.07 .0018, Relator.: CESAR LOYOLA, Data de Julgamento: 30/08/2017, 2ª TURMA CÍVEL, Data de Publicação: Publicado no DJE : 01/09/2017.

3 . De acordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores, **é presumida a vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços das entidades religiosas à sua finalidade institucional, competindo ao Ente Público a prova em sentido contrário** (art. 373, II, CPC).

4. Apelação Cível desprovida. (g.n)

Conforme reconhece a jurisprudência, a incidência do ITCMD sobre a transferência de bens ou direitos em favor de entidade religiosa é afastada pela imunidade tributária, de modo que não há exigibilidade do tributo nessas hipóteses. Tal alcance resta caracterizado no momento em que as transferências ou doações atenderem a finalidade religiosa.

Ademais, há presunção de que a doação recebida pela entidade religiosa será revertida para suas finalidades constitui ponto central. O ônus da prova inverte-se para o Fisco, a quem cabe demonstrar eventual desvio, e não à entidade comprovar a correta aplicação. Essa presunção de boa-fé decorre diretamente do status constitucional da imunidade.

3.2.1.5 IPVA

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de acordo com art.155, III, da CF/88, fica sob competência dos Estados e do Distrito Federal. Tal imposto não possui generalidades abordadas no CTN, uma vez que sua origem é data após a instituição do CTN, através da EC nº 27 em 1985. Apesar disso, caracterizada a omissão, bem como a competência legislativa plena dos Estados, coube a estes instituir o imposto⁴⁸.

Paralelo a isso, observa-se que informações cruciais relacionadas ao IPVA, faz-se necessário a restrição geográfica. Assim, para melhor compreensão do tributos, toma-se de base a legislação do Estado da Paraíba⁴⁹ que dispõe sobre o IPVA, vejamos:

Art. 1º Esta Lei estabelece o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, nos termos do art. 159, inciso III, da Constituição do Estado da Paraíba.

⁴⁸ Segundo, 2019.

⁴⁹ Paraíba. LEI Nº 11.007 DE 06 DE NOVEMBRO DE 2017. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/65-leis/ipva/5032-lei-n-11-007-de-06-de-novembro-de-2017>. Acesso em: 30/08/2025.

Parágrafo único. Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.[...]

Art. 5º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.[...]

Art. 7º Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo automotor.

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:

I - cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta Lei;

II - o conjunto dos estabelecimentos para fins de garantia do cumprimento das obrigações.[...]

Associado ao diploma, visando relacionar o tributos a esta monografia, cabe o entendimento de Leandro Paulsen⁵⁰:

Submete-se o IPVA, por certo, às limitações constitucionais ao poder de tributar [...] e aplicáveis aos tributos em geral, como a legalidade, a isonomia, a irretroatividade, as anterioridades, a vedação do confisco e as imunidades genéricas a impostos. Mas o § 1º do art. 150 da CF excepciona o IPVA da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal no que diz respeito à fixação da base de cálculo.

Conforme se depreende do diploma estadual, o IPVA pressupõe requisitos essenciais: a propriedade, inserida no âmbito dos direitos reais, e que essa propriedade recaia sobre veículo automotor. Diante desses requisitos gera-se a obrigação ao contribuinte.

Ocorre que o IPVA, assim como os demais impostos abordados até o momento, está submetido às imunidades, sobretudo à imunidade dos templos. Nesse contexto, o STF⁵¹ entende que:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IPVA. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO . UTILIZAÇÃO DO BEM EM CONFORMIDADE COM SUAS FINALIDADES INSTITUCIONAIS. NECESSIDADE DE QUE O ESTADO DEMONSTRE EVENTUAL TREDESTINAÇÃO DO BEM. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I- Como o Tribunal de origem entendeu estar comprovado

⁵⁰ Paulsen, 2017, p.318.

⁵¹ Brasil, STF - AgR ARE: 1096439 PR - PARANÁ 0002421-04.2011 .8.16.0083, Relator.: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 23/08/2019, Segunda Turma

nos autos que **os veículos da agravada estão relacionados com suas finalidades essenciais, a imunidade tributária prevista** no art. 150, VI, b, da Constituição deve prevalecer até que o Estado demonstre a eventual redestinação dos bens.

II- Agravo regimental a que se nega provimento.(g.n)

Assim, na relação entre Estado e contribuinte, a imunidade tributária se faz presente quando este se tratar de uma organização religiosa, estendendo-se inclusive a cada um de seus estabelecimentos. Contudo, a jurisprudência evidencia que tal imunidade encontra limites na destinação do bem, isto é, somente se aplica quando este estiver diretamente vinculado às atividades religiosas do templo ou entidade.

3.2.2 A IMUNIDADE SOBRE A RENDA

No que diz respeito ao alcance objetivo da imunidade religiosa, o segundo limite apresentado pelo art.150, § 4º da CF/88 é a "renda". No âmbito do direito, o conceito de renda relaciona-se ao obtido por meio do capital ou do trabalho⁵².

Outrossim, no contexto das entidades religiosas, considera-se os valores obtidos por meio de dízimos, ofertas diretamente relacionados a sua finalidade. A norma imunizante, portanto, estabelece uma vedação à tributação da obrigação originária a partir da organização religiosa. A eficácia dessa proteção se manifesta concretamente no afastamento de impostos específicos, cuja hipótese de incidência está diretamente ligada à renda.

Urge a necessidade de tratarmos do imposto relacionado à renda no sistema tributário brasileiro. Tal análise se impõe para compreender a interação entre os templos e seu respectivo fato gerador, bem como a forma pela qual o mecanismo imunizante efetivamente atua diante deles. Assim, cabe destacar o seguinte imposto: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR).

3.2.2.1 IR

A priori, a compreensão do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) esbarra na falta de rigidez legislativa quanto a definição de “renda” e

⁵² Paulsen, 2017.

“proventos”. Isso posto, ainda que essa ausência não configure uma dicotomia, é certo a existência de uma indefinição conceitual. Assim, para fluidez deste trabalho adota-se a idéia de acréscimo patrimonial como definição e distinção de renda e proventos.

Diante disso, sobre renda e proventos, Leonardo Paulsen⁵³ entende que:

A extensão dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título. Na instituição do imposto, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade. A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.

Dessa forma, o fato gerador se configura no acréscimo patrimonial do contribuinte. A diferenciação entre ‘renda’ e ‘proventos’ manifesta-se no momento em que esse acréscimo se verifica: quando proveniente do capital ou do trabalho, caracteriza-se como renda; quando surge após a cessação da atividade, assume a natureza de proventos.

Ademais, é válido ressaltar que se trata de um imposto cuja competência foi conferida pela CF/88, em seu art. 153, III, a União. Sob essa perspectiva, O CTN prevê a incidência do IR da seguinte forma:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Nesse contexto, a relação ocorre entre as entidades religiosas e a União, no momento em que houver manifesto acréscimo patrimonial, em razão da viabilidade financeira ou jurídica de qualquer espécie⁵⁴. Portanto, por meio da jurisprudência, cabe a necessária observação de como a imunidade oferece proteção às organizações religiosas.

⁵³ Paulsen, 2017, p.348.

⁵⁴ Quintanilha, 2025.

Para fins exploratórios, faz-se necessário examinar o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁵⁵ (TRF-3). A seguir, depreende-se:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA . VINCULAÇÃO AO CULTO CATÓLICO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, 'B', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL . RECURSO IMPROVIDO. 1. Na esteira da jurisprudência consolidada do STF, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da CF **direciona-se ao patrimônio, renda e serviços vinculados à finalidade devocional das instituições religiosas** - a prestação do culto -, e não somente ao templo propriamente dito (ARE-AgR 866402/STF - 02ª TURMA/MIN . CELSO DE MELLO/24.03.2015; ARE-AgR 841212/STF - 01ª TURMA/MIN. LUIZ FUX/18 .11.2014; e ARE-AgR 685246/STF - 01º TURMA/MIN. ROBERTO BARROSO/05.08 .2014). 2. A AJUDA À IGREJA QUE SOFRE - ACN Brasil é entidade submetida à Igreja Católica fundada em 1947, dedicando-se a promover apoio material e espiritual em ações pastorais especialmente em locais onde a igreja é perseguida ou se encontra em situação de miséria, opressão ou escassez de sacerdotes. **Assim agindo, vincula-se indelevelmente ao culto católico, pelo que há de se reconhecer a imunidade tributária ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as operações de doação ao exterior.** 3. Recurso improvido.

Para tanto, verifica-se que, uma vez caracterizado o fato gerador, ainda que a organização religiosa obtenha acréscimo patrimonial, não se configurará obrigação tributária. Neste caso, não há obrigação, desde que o acréscimo patrimonial esteja vinculada à sua finalidade pública, ou seja, ao exercício e à promoção da fé.

Na relação entre a União, competente para instituir o IR, e a organização religiosa, a imunidade tributária se configura como consequência do atendimento à finalidade do templo. Essa proteção permanece válida mesmo quando a atividade da entidade inclui as operações de doação fora do território nacional, evidenciando o alcance da imunidade sempre que a finalidade religiosa é preservada.

O caso da “Ajuda à Igreja que Sofre” é paradigmático, pois demonstra que a finalidade essencial não se limita ao território nacional. A imunidade sobre a renda

⁵⁵ Brasil, TRF-3 - ApCiv: 50111507120184036100, Relator.: Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, Data de Julgamento: 24/04/2020, 6ª Turma, Data de Publicação: e - DJF3 Judicial 1 DATA: 29/04/2020

protege o fluxo financeiro que viabiliza a missão da entidade, onde quer que ela se realize. Isso reforça que o critério definidor não é geográfico, mas teleológico.

3.2.3 A IMUNIDADE SOBRE SERVIÇO

Sob o contexto do alcance objetivo da imunidade religiosa, o último limite apresentado pelo art.150, § 4º da CF/88 é o "serviço". No âmbito do direito, o conceito de serviço relaciona-se ao negócio jurídico praticado em favor de terceiros, mediante a contraprestação⁵⁶.

No contexto das entidades religiosas, considera-se a exploração de seus estacionamento, seus espaços, a oferta de seminários diretamente relacionados a sua finalidade. A norma imunizante, portanto, estabelece uma vedação à tributação da obrigação originária a partir da organização religiosa. A eficácia dessa proteção se manifesta concretamente no afastamento de impostos específicos, cuja hipótese de incidência está diretamente ligada ao serviço.

Assim, é necessário tratarmos do imposto relacionado ao serviço no sistema tributário brasileiro. Tal análise se impõe para compreender a interação entre os templos e seu respectivo fato gerador, bem como a forma pela qual o mecanismo imunizante efetivamente atua diante deles. Assim, cabe destacar o seguinte imposto: imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

3.2.3.1 ISS

O ISS está previsto no art. 156, III, da CF/88 como o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Além disso, outorga aos Municípios competência para instituir o ISS, ou seja, a lei complementar referida no texto constitucional cabe aos municípios.

Para uma análise mais precisa, impõe-se observar a legislação local, notadamente o Código Tributário do Município de João Pessoa, que define o fato gerador, o contribuinte e demais elementos estruturantes do imposto. Dessa forma, o Código tributário⁵⁷ de João Pessoa dispõe que:

⁵⁶ Paulsen, 2017.

⁵⁷ JOÃO PESSOA - PB, 2008, art.148.

Art. 148. O ISS tem como fato gerador a prática de qualquer das atividades econômicas previstas na Lista de Serviços constante do Anexo I desta Lei, e será devido e recolhido nos termos dos artigos deste subtítulo, observado, quando for o caso, o Calendário Fiscal.

Parágrafo único. O sujeito passivo que exercer, em caráter permanente ou eventual, mais de uma das atividades relacionadas no Anexo I desta Lei, ficará sujeito ao imposto que incidir sobre cada uma delas, inclusive quando se tratar de profissional autônomo.

Conforme se depreende do diploma municipal, o ISS pressupõe requisitos essenciais: a prática de atividade econômica listada no anexo da lei complementar. Tal anexo é dotado de importância em razão da necessidade requerida pelo texto constitucional, bem como é fundamental a delimitação da base econômica dada à tributação, ou seja, na definição das atividades que podem ser alcançadas pelo ISS⁵⁸.

Sob esse viés, considerando que o ISS possui natureza de imposto incidente sobre os serviços, impõe-se a análise da jurisprudência, a fim de verificar de que modo tal exação se relaciona com a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto. Assim, o TJRJ⁵⁹ decidiu que:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS INCIDENTE SOBRE MÃO DE OBRA. DESTINADA À EDIFICAÇÃO DE TEMPLO RELIGIOSO . INVOCAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE FIÉIS, SEM PAGAMENTO DE CONTRAPRESTAÇÃO. REGIME DE MUTIRÃO. IRRELEVÂNCIA. OBRA DE EDIFICAÇÃO DO TEMPLO RELIGIOSO . **MANIFESTA VINCULAÇÃO À FINALIDADE. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NÃO OBSERVADA.** PROVIMENTO. Entidade religiosa, ora embargante, que pretende afastar o fato gerador do ISS decorrente de mão de obra utilizada na edificação de um de seus templos. Aplicação da imunidade constitucional incondicionada, prevista no art. 150, inciso VI alínea b, da Constituição Federal, que limita a incidência de impostos sobre os "templos de qualquer culto". **Imunidade tributária do templo religioso que exige apenas a vinculação à finalidade religiosa.** Inteligência do art . 150 § 4º da Constituição Federal. Mão de obra utilizada na edificação do próprio templo religioso que não gera ISS, sendo irrelevante a prova de não remuneração pelo regime de mutirão. RECURSO PROVIDO. (g.n)

⁵⁸ Paulsen, 2017.

⁵⁹ Rio de Janeiro, TJRJ, APELAÇÃO: 04929036420128190001 201800104171, Relator.: Des(a) . CHERUBIN HELCIAS SCHWARTZ JÚNIOR, Data de Julgamento: 10/04/2018, SETIMA CAMARA DE DIREITO PRIVADO (ANTIGA 12ª CÂMARA CÍVEL), Data de Publicação: 13/04/2018.

A decisão do TJRJ sobre o ISS na construção de um templo é crucial, uma vez que foca na destinação do serviço. É irrelevante se a mão de obra decorreu de remuneração ou de esforço coletivo voluntário, já que a caracterização da imunidade é a vinculação do serviço(construção) à finalidade essencial da entidade, consistente na disponibilização de espaço destinado ao culto. Trata-se, portanto, de insumo diretamente ligado à atividade-fim, razão pela qual permanece abrangido pela proteção constitucional.

Nessa perspectiva, verifica-se que, uma vez caracterizado o fato gerador, definido em lei complementar, não haverá a obrigação de contribuir da organização religiosa. Isso ocorre na medida em que os serviços ofertados pelos templos estejam categoricamente vinculados à finalidade religiosa.

4 O DESVIO DE FINALIDADE COMO LIMITE À IMUNIDADE E OS CRITÉRIOS OBJETIVOS DA JURISPRUDÊNCIA

No capítulo anterior, o alcance da imunidade tributária no que diz respeito às organizações religiosas, demonstrando que o alcance pode ser apresentado de maneira subjetiva, em que se define o sujeito protegido, e de maneira objetiva, relacionado aos objetos tutelados pela imunidade tributária.

Posteriormente, examinou-se a relação entre o fisco e as entidades, com o intuito de delinear a forma como a imunidade se manifesta nesse contexto. Assim, diante do exercício de atividade econômica pela entidade, o aspecto relevante a ser considerado é a finalidade a que tal atividade se destina.

Para tanto, estabeleceu-se a base necessária à identificação das situações em que a imunidade tributária poderá ser afastada, especialmente quando os recursos originados em atividade econômica não forem destinados à finalidade essencial do templo religioso.

Diante da fundamentação formada, busca-se a partir de então, construir os critérios objetivos da jurisprudência brasileira, para que haja a caracterização do desvio de finalidade das organizações religiosas, bem como seus impactos em matéria econômica.

4.1 O DESVIO DE FINALIDADE COMO FORMA DE AFASTAR A NORMA IMUNIZADORA

A imunidade das organizações religiosas não atua de maneira irrestrita no ordenamento jurídico brasileiro. Dessa forma, como abordado no capítulo anterior, tem-se seus alcances definidos através do § 4º, art. 150, CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir **impostos** sobre:

[...]

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

[...]

§ 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.** (g.n)

Diante do discutido até esse ponto, percebe-se que a imunidade dos templos compreendem apenas patrimônio, renda e serviço que esteja relacionado com as finalidades essenciais das organizações religiosas, cabendo a necessidade definir finalidade essencial, bem como as consequências de seu desvio.

Inicialmente, cabe ressaltar que apesar da redação da CF/88 definir “qualquer culto”, a finalidade essencial está diretamente ligada às percepções sociais básicas a respeito de qualquer organização religiosa, manifestação da religiosidade⁶⁰. Nesse contexto, enquanto a organização religiosa se restringir a sua atividade fim, ou seja, ao conjunto de atividades que viabilizam a missão da entidade, não há discussão a respeito do desvio dessa finalidade.

Ocorre que muitas entidades ingressam no domínio econômico, região controversa que levanta questionamento à manutenção da imunidade religiosa⁶¹. Tal questionamento tem origem nos princípios da livre concorrência e da isonomia tributária. O desvio de finalidade resta caracterizado quando a atividade econômica, atividade-meio, transforma-se na atividade-fim, afastando a finalidade essencial da entidade⁶².

Na abordagem do desvio da finalidade essencial, torna-se urgente a compreensão da isonomia tributária. Tal princípio está positivado no art.150, II, CF/88, e veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência.

Quando analisada as entidades religiosas restritas a suas finalidade pública, percebe-se tratamento desigual, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro reconheceu a importância fundamental da liberdade de crença. Nesse cenário, Rui Barbosa⁶³:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da

⁶⁰ Paulsen, 2017.

⁶¹ Schoueri, 2019.

⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

⁶³ Barbosa, Rui. Oração aos moços. Prefácios de Randolfe Rodrigues e Cristian Edward Cyril Lyuch. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. p.36. (Edições do Senado Federal; v. 271).

igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

A fim de afastar uma desigualdade flagrante, é necessário que a atividade econômica seja limitada ao campo da finalidade essencial da organização religiosa. Quando a entidade ingressa no domínio econômico, sem atender a sua finalidade, se coloca em situação de equivalência com os demais agentes daquele setor. Nessa perspectiva, a manutenção da imunidade seria uma violação direta ao princípio da isonomia.

A proteção, antes era legítima, passa a ser um mero privilégio, pois não há mais uma desigualdade que justifique o tratamento tributário desigual. Além disso, materializa, na prática, em uma forma de subvenção indireta, o que é expressamente vedada pelo art.19, I,CF/88.

Ademais, por força do art. 170, CF/88, visando a garantia da ordem econômica, o ordenamento jurídico brasileiro deve observar o princípio da livre concorrência. Diante disso, Leonardo Figueiredo⁶⁴ leciona:

Concorrência é a ação competitiva desenvolvida por agentes que atuam no mercado de forma livre e racional. Isto é, trata-se da disputa saudável por parcela de mercado entre agentes que participam de uma mesma etapa em ciclo econômico (produção ↔ circulação ↔ consumo). Assim, deve o Estado intervir de forma a garantir que a competição entre os concorrentes de um mesmo mercado ocorra de forma justa e sem abusos, garantindo se, assim, o equilíbrio entre a oferta e a procura, bem como a defesa da eficiência econômica.

Nesse sentido, a imunidade tributária, quando aplicada a uma atividade com desvio de finalidade, funciona como uma vantagem, que não caracteriza disputa saudável. Não se verifica livre concorrência quando a entidade imune, ao alugar seu espaço para a realização de cerimônias, encontra-se desobrigada de recolher o ISS ao fisco municipal.

Sob esse viés, Eduardo Schoueri⁶⁵:

É importante que se firme posição no seguinte ponto: enquanto a atividade do templo se mantém fora do Domínio Econômico, a imunidade se vê

⁶⁴ Figueiredo, Leonardo Vizeu. Lições de direito econômico. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

⁶⁵ Schoueri, 2019, pp. 444-445.

assegurada. Ingressando no Domínio Econômico, a imunidade não pode ser ferramenta que afetar a concorrência.

Nesse sentido, a imunidade, quando aplicada a uma atividade com desvio de finalidade, deixa de ser uma garantia fundamental e se transmuta em um subsídio indireto inconstitucional. Ela se torna uma vantagem competitiva que distorce o mercado, permitindo que a entidade religiosa pratique preços artificialmente mais baixos, em detrimento de concorrentes que arcam com toda a carga tributária. A proteção que antes era legítima para o exercício da fé passa a ser um privilégio ilegítimo que viola a isonomia (art. 150, II) e a livre concorrência (art. 170, IV), ferindo a neutralidade fiscal que deve reger a ordem econômica.

Assim, a interação das entidades com a atividade econômica pode gerar uma vantagem competitiva indevida. Já que, em razão da imunidade, essas instituições possuem facilidade na fixação de preço com custos menores⁶⁶.

Caracteriza-se, portanto, o desvio da finalidade do momento em que o templo, ao ingressar na seara econômica, não objetiva a obtenção de recursos em favor da manifestação religiosa. Ocorre que essa participação no domínio econômico deve ser analisada sob o prisma do princípio da razoabilidade, tendo em vista que a finalidade do templo é presumida legítima até prova em contrário.

Fica evidente, portanto, que o desvio de finalidade não se trata apenas de um desenvolvimento doutrinário, mas uma irregularidade jurídica com graves desdobramentos constitucionais, demandando a promoção de uma análise criteriosa do caso concreto.

É imprescindível para tal análise, adentrar no campo jurisprudencial, de maneira que construção teórica adquira contornos concretos e aplicação prática. As decisões dos tribunais, ao se depararem com a complexa realidade das atividades econômicas exercidas por entidades religiosas, não apenas aplicam a teoria, mas também a aprimoram, criando critérios e balizas para sua aferição.

Diante disso, torna-se indispensável analisar como os tribunais têm enfrentado essa questão, a fim de extrair dos precedentes os critérios objetivos que guiam a identificação do desvio de finalidade. Isso posto, definir tais critérios permite

⁶⁶ Brito, Victoria; Capeloni, Paulo; Favacho, Fernando. A Imunidade a templos de qualquer culto e o princípio da livre-concorrência: uma análise crítica da jurisprudência dos tribunais superiores. *Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law*, v. 25, n. 2, p. 191-220, 2024.

concluir quando uma atividade com aparente finalidade lucrativa está ou não abrangida pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

4.2 ANÁLISE DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NA CARACTERIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS OBJETIVOS DO DESVIO DA FINALIDADE

Após definir o desvio de finalidade como hipótese de afastamento da norma imunizadora, em razão das consequências que acarreta à ordem econômica, concluiu-se que o simples ingresso da organização religiosa no domínio econômico não implica, por si só, o desvio de sua finalidade essencial.

No primeiro tópico foram examinados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, de modo que, uma vez descaracterizada a finalidade essencial do templo, verifica-se igualmente a violação a tais princípios, configurando-se uma forma de subvenção indireta.

Diante disso, busca-se definir, de forma objetiva, os critérios adotados pelo Supremo Tribunal Federal para verificar se determinada atividade econômica está abrangida pela imunidade tributária. Nesse contexto, a exposição desses critérios será realizada a partir da análise dos Recursos Extraordinários n.º 578.562/BA e n.º 562.351/RS.

No tocante ao RE nº 578.562, julgado pelo STF em 2008, discutiu-se a aplicação da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b”, CF/88 a um cemitério vinculado a entidade religiosa. A questão central era saber se o Cemitério Britânico, mantido pela Sociedade da Igreja de São Jorge, poderia ser considerado extensão de um templo religioso e, portanto, estar protegido da incidência do IPTU.

Já o RE nº 562.351, julgado em 2012 pelo Supremo Tribunal Federal, tratou da pretensão do Grande Oriente do Rio Grande do Sul de obter a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b”, CF/88, relativa ao IPTU incidente sobre imóveis de lojas maçônicas. O ponto controvertido era se a maçonaria poderia ser enquadrada como religião, de modo que seus templos se equiparassem a templos de qualquer culto.

Assim, cabe destacar os critérios: natureza da entidade e finalidade institucional, conexão direta e funcional da atividade com a finalidade essencial da entidade religiosa, reversão integral dos recursos e caráter não habitual da atividade.

4.2.1 SISTEMATIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS OBJETIVOS

4.2.1.1 NATUREZA DA ENTIDADE E FINALIDADE INSTITUCIONAL

O primeiro critério, de natureza objetiva, consiste em verificar se a atividade econômica, ainda que com aparência lucrativa, é desempenhada por entidade cuja finalidade essencial seja, de fato, a manifestação da fé. Embora uma instituição possa se autodenominar templo religioso, a análise prática pode revelar a ausência de vinculação com atividades propriamente religiosas.

Sob esse viés, O Supremo Tribunal Federal⁶⁷ defende:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART . 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART . 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. **ABRANGÊNCIA DO TERMO TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO** . RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I- O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II- Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente **atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo**, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos . Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III - A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, **é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião**. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (g.n)

Diante disso, o que se verifica é apenas a forma externa de templo, sem a efetiva substância de culto. Assim, eventual atividade financeira exercida por tal entidade não pode ser amparada pela imunidade tributária, uma vez que inexistente a finalidade essencial que legitima a proteção constitucional. Não se trata apenas de verificar se a atividade econômica desvirtua a finalidade essencial, mas de analisar, de forma mais abrangente, a natureza e a finalidade institucional da organização.

A decisão do STF, portanto, estabelece uma importante distinção, impedindo que a imunidade seja utilizada por associações que, embora tenham alguma forma

⁶⁷ Brasil, STF, 2012.

de ritualística, não se enquadram na definição de entidade religiosa para os propósitos do art. 150, VI, “b”, CF/88. Desse modo, a imunidade tributária não se estende à atividade financeira, na medida em que a instituição não apresenta caráter não religioso.

4.2.1.2 CONEXÃO DIRETA E FUNCIONAL DA ATIVIDADE COM A FINALIDADE ESSENCIAL DA ENTIDADE RELIGIOSA

O segundo critério consiste em verificar se a atividade econômica exercida guarda pertinência com a finalidade essencial da entidade religiosa.

Ainda que os recursos obtidos sejam revertidos integralmente para o custeio da manifestação da fé, não se pode admitir como legítimo meio de obtenção de receita a prática de atividades que em nada se relacionam com a essência do culto.

Diante disso, o STF⁶⁸ se posiciona:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU . ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 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. (g.n)

O STF decidiu pela manutenção da imunidade, pois o serviço de sepultamento estava intrinsecamente ligado aos ritos da religião. Nesse sentido, é evidente que a imunidade não é um privilégio para atividades lucrativas, mas uma tutela para aquelas que, embora possam gerar receita, são essenciais para o exercício do culto e guardam relação com a natureza institucional da entidade.

Nesse sentido, a exploração de atividade comercial, como a venda de calçados, ainda que formalmente destinada a gerar recursos para a manutenção das

⁶⁸ Brasil, STF - RE: 578562 BA, Relator.: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070

práticas religiosas, não se coaduna com a finalidade que a norma imunizante busca resguardar. O que se protege é o exercício da fé e o espaço de culto, não qualquer atividade econômica que, sob o pretexto de destinação dos lucros, seja dissociada da natureza própria de um templo religioso.

O ponto central é a diferença entre uma atividade essencial e uma atividade meramente conveniente para gerar receita. A venda de calçados, por exemplo, pode ser conveniente, mas não é essencial ao culto. O sepultamento, por outro lado, é parte integrante e essencial dos ritos de passagem de muitas religiões. É essa análise de essencialidade que o STF utiliza para traçar a linha.

4.2.1.3 REVERSÃO INTEGRAL DOS RECURSOS E CARÁTER NÃO HABITUAL DA ATIVIDADE

Por fim, o terceiro critério refere-se à reversão integral dos recursos obtidos pela entidade religiosa em favor de sua finalidade essencial. A atividade econômica eventualmente exercida deve configurar-se como mero instrumento de financiamento das práticas religiosas, e não como atividade habitual ou reiterada que se confunda com empreendimento comercial.

Outrossim, entende o ministro Marco Aurélio⁶⁹ que deve ocorrer “sem fins lucrativos e também que atenda aos demais requisitos da lei”. Exige-se, assim, que a totalidade dos resultados seja direcionada ao custeio da missão da igreja, sob pena de caracterizar-se concorrência desleal e distorção da ordem econômica.

Associado a isso, Eduardo Schoueri⁷⁰:

Assim, conquanto uma atividade de diminuta importância no mercado se mantenha imune, já que não afeta a concorrência e, simultaneamente, provê o templo dos recursos necessários para a manutenção de suas atividades essenciais, a imunidade cessará se por meio dela o templo passar a atuar de modo ostensivo no Domínio Econômico e em prejuízo da livre concorrência.

Assim, caso a atividade seja desenvolvida de forma contínua e com preços artificiais ou predatórios, a imunidade tributária não poderá ser invocada, sob pena de se converter em verdadeira subvenção indireta, incompatível com os princípios

⁶⁹ Brasil, STF, 2008.

⁷⁰ Schoueri, 2019, p.445.

da isonomia e da livre concorrência. Nessa hipótese, não se está diante de mera atividade econômica voltada à obtenção de recursos para a finalidade essencial, mas sim da prática de atividade tipicamente comercial

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta critérios objetivos para caracterização da imunidade tributária, quando observada uma atividade econômica, desde que haja a preservação da finalidade essencial.

A jurisprudência do STF, portanto, estabelece um tripé de critérios objetivos para caracterizar a legitimidade da atividade geradora de renda: (i) a natureza religiosa da entidade, (ii) a conexão funcional da atividade com o culto e (iii) a integral reversão dos resultados para a finalidade essencial.

A ausência de qualquer um desses pilares, ou a transformação de uma atividade econômica eventual em uma prática habitual e ostensiva, descaracteriza a proteção constitucional, pois evidencia que o objetivo principal deixou de ser a fé e passou a ser o lucro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A problemática que orientou este trabalho pode ser resumida na seguinte indagação: quais são os critérios objetivos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para definir se uma atividade com aparente finalidade lucrativa está ou não abrangida pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto? A resposta, conforme se demonstrou ao longo desta pesquisa, não é um elemento único, mas sim a aplicação sistemática de um tripé de requisitos consolidados pela jurisprudência: (i) a natureza efetivamente religiosa da entidade, (ii) a conexão funcional da atividade com o culto e (iii) a inexistência de exploração comercial desvirtuada.

Ao examinar a natureza jurídica da imunidade tributária, diferenciando-a da isenção e da não incidência, foi possível compreender que se trata de uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar e não um simples benefício tributário. Essa separação revelou-se fundamental para perceber que a análise da imunidade dos templos deve sempre se orientar pelo núcleo de proteção aos direitos fundamentais, em especial à liberdade de crença, e não apenas por critérios formais.

Outrossim, para a construção dos critérios, coube a necessidade de definir o alcance da norma imunizante, apresentando os alcances subjetivo e objetivo da imunidade. Ao se discutir a passagem de “templo-prédio” para “templo-entidade”, consolidou-se a ideia de que não apenas o espaço físico, mas toda a organização religiosa é abrangida pela proteção constitucional.

Já a delimitação do alcance objetivo (patrimônio, renda e serviços), mostrou que a extensão da imunidade não é irrestrita, mas condicionada ao vínculo com as finalidades essenciais. Esses elementos forneceram a base para identificar os critérios objetivos empregados pelo STF ao analisar atividades geradoras de renda. O avanço desta análise foi demonstrar que esses elementos teóricos não são isolados, mas formam o alicerce sobre o qual o STF construiu os parâmetros práticos para solucionar a controvérsia do desvio de finalidade.

A partir da análise doutrinária e jurisprudencial, foi possível constatar que o STF consolidou parâmetros relativamente claros para a solução da controvérsia. A priori, o tribunal afirmou que a imunidade deve ser interpretada à luz de sua finalidade essencial, ou seja, como instrumento de efetivação da liberdade religiosa e de preservação da laicidade estatal. Ademais, a mera presença de atividade

econômica não descaracteriza a proteção constitucional, desde que os recursos obtidos sejam revertidos às finalidades religiosas.

Os precedentes examinados, sobretudo os Recursos Extraordinários n.º 578.562/BA e n.º 562.351/RS, permitiram sistematizar os principais critérios objetivos adotados pelo STF: (i) a natureza da entidade e sua finalidade institucional, restringindo a imunidade a organizações efetivamente religiosas; (ii) o vínculo dos bens, rendas ou serviços com a finalidade essencial do templo (afetação patrimonial), de modo que o benefício somente subsiste quando houver destinação dos resultados ao culto; e (iii) a ausência de exploração comercial desvirtuada, hipótese em que a atividade perde o nexo com a função religiosa e passa a competir de forma irregular no mercado.

Conclui-se, portanto, que os objetivos traçados pela pesquisa foram atingidos. Foi possível conceituar a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar, discutir a teoria das finalidades essenciais e do desvio de finalidade e, sobretudo, identificar nos julgados do STF os critérios decisórios que balizam a aplicação da norma. A principal contribuição deste trabalho, contudo, não reside apenas em identificar tais critérios, mas em organizá-los em um método de análise coeso. Propõe-se, assim, um roteiro que confere maior objetividade e segurança jurídica à matéria. Inicialmente, analisa-se a natureza da entidade; em seguida, o vínculo funcional da atividade com o culto; e, por fim, verifica-se a ausência de concorrência desleal, observando se a atividade econômica não se converteu em fim em si mesma.

Em síntese, a Corte reconhece que a imunidade tributária dos templos não se esgota na proteção ao espaço físico de culto, mas alcança a entidade religiosa em sua integralidade, desde que preservado o vínculo entre o patrimônio, a renda ou os serviços e a finalidade essencial. Assim, a resposta ao problema de pesquisa é que a imunidade tributária será assegurada quando verificados os critérios de natureza religiosa da entidade, afetação patrimonial à finalidade essencial e inexistência de exploração comercial desvirtuada.

REFERÊNCIAS

Alexandre, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Prefácios de Randolfe Rodrigues e Cristian Edward Cyril Lyuch. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2019.

Brasil, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 1096439 PR** - PARANÁ 0002421-04.2011 .8.16.0083, Relator.: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 23/08/2019, Segunda Turma. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/768210834>. Acesso em: 30/08/2025.

Brasil, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 562351 RS**, Relator.: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/22869325>. Acesso em: 28/08/2025.

Brasil, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 578562 BA**, Relator.: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/2918874>. Acesso em: 05/09/2025.

Brasil, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível Nº 50111507120184036100**, Relator.: Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, Data de Julgamento: 24/04/2020, 6ª Turma, Data de Publicação: e - DJF3 Judicial 1 DATA: 29/04/2020). Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/876755296>. Acesso em: 30/08/2025.

Brasil, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 8583 RS 2002.71 .00.008583-3**, Relator.: MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Data de Julgamento: 16/03/2005, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 06/04/2005. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1176948>. Acesso em: 05/08/2025

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 26 de agosto de 2025.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 set. 2025.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7 DF**. Relator: Ministro Sydney Sanches. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. Diário de Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 1994. Ementário nº 1737-02. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/748749>. Acesso em: 30/08/2025.

Brito, Victoria Cascaes Cascaes; Capeloni, Paulo Victor Lisboa; Favacho, Fernando Gomes. **A IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA LIVRE-CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**. Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law, v. 25, n. 2, p. 191-220, 2024.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Capeloni, Paulo Victor Lisboa; Brito, Victoria Cascaes. **A Imunidade a Templos de Qualquer Culto: uma Análise Crítica da Jurisprudência dos Tribunais Superiores**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 49, p. 310–344, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/905>. Acesso em: 13 set. 2025.

Carrazza, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

Carvalho, Ivo César Barreto de. **Imunidade Tributária na Visão do STF. Direito Público**, [S. l.], v. 8, n. 33, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.11117/22361766.33.01.04>. Disponível em:

<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1748>. Acesso em: 13 set. 2025.

Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Chiesa, Clélio. **Imunidade**. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>. Acesso em: 01/08/2025.

Distrito Federal, Tribunal de Justiça do Distrito Federal, **Apelação Cível Nº 20160110382599 DF 0015792-12.2016.8.07 .0018**, Relator.: CESAR LOYOLA, Data de Julgamento: 30/08/2017, 2ª TURMA CÍVEL, Data de Publicação: Publicado no DJE : 01/09/2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/501611115>. Acesso em: 03/08/2025

Fachini, Elaine Cristina Sotelo; Ribeiro, Maria de Fátima. **A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF**. In: Tributação e perspectivas em tempos de crise. Marco Teórico, 2023. p. 305-328.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção - Doutrina e prática** [recurso eletrônico]. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2020. ePUB.

João Pessoa - PB. **Código Tributário Municipal. Lei Nº 53 DE 23/12/2008**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=175225>. Acesso em: 38/08/2025.

Martins, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. revis. e atual. Prefácio de Bernardo Ribeiro de Moraes. São Paulo: LTr, 1998.

Medeiros, Frederico Batista dos Santos. **Imunidade Tributária Dos Templos de Qualquer Culto Contornos e Abrangência**. Disponível:

<https://ambitojuridico.com.br/imunidade-tributaria-dos-templos-de-qualquer-culto-contornos-e-abrangencia/>. Acesso em: 30/07/2025.

Mesgravis, Laima. **História do Brasil colônia**. São Paulo: Editora Contexto, 2015. E-book. p.3. ISBN 9786555414165. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555414165/>. Acesso em: 05 ago. 2025.

Paraíba. **LEI Nº 11.007 DE 06 DE NOVEMBRO DE 2017. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências**.

Disponível em:

<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/65-leis/ipva/5032-lei-n-11-007-de-06-de-novembro-de-2017>. Acesso em: 30/08/2025.

Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Quintanilha, Gabriel S. **Manual de Direito Tributário - Volume Único - 5ª Edição** 2025. 5. ed. Rio de Janeiro: Método, 2025. E-book. p.87. ISBN 9788530997137.

Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530997137/>. Acesso em: 13 set. 2025.

Rio de Janeiro. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Apelação Cível Nº 04929036420128190001 201800104171**, Relator.: Des(a) . CHERUBIN HELCIAS SCHWARTZ JÚNIOR, Data de Julgamento: 10/04/2018, SETIMA CAMARA DE DIREITO PRIVADO (ANTIGA 12ª CÂMARA CÍVEL), Data de Publicação:

13/04/2018. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/574534760>. Acesso em: 01/09/2025.

Rio grande do Sul, Tribunal de Justiça do Rio grande Do sul, **Apelação Cível Nº 50050624020218210033 SÃO LEOPOLDO**, Relator.: Marilene Bonzanini, Data de Julgamento: 19/12/2022, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: 19/12/2022. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rs/3451613659>. Acesso em: 28/07/2025.

Rocha, Sergio André. **Reconstruindo a Confiança na Relação**

Fisco-Contribuinte. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 39, p. 487–506, 2018.

DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-39-22. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1466>. Acesso em: 13 set. 2025.

Sarlet, Ingo Wolfgang; Marinoni, Luiz Guilherme; Mitidiero, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Schoueri, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Segundo, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

Tavares, Mayara Elanne Nogueira; Oliveira, Sávia Kelly Bida. **A imunidade tributária nos templos de qualquer culto religioso segundo a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: breve análise acerca da imunidade tributária de templos religiosos**. ENPEJUD – Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas, 2016.